



Dissertação de Mestrado em Estratégia de Investimento e Internacionalização

ANÁLISE DA REJEIÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS MUNICIPAIS: UM
ENSAIO CONTABILOMÉTRICO

Autor: Eliziane de Carvalho Barroso
Orientador: Professor Doutor Álvaro Dias

Lisboa, Maio/2021

ANÁLISE DA REJEIÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS MUNICIPAIS: UM ENSAIO CONTABILOMÉTRICO

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Gestão – ISG como requisito à obtenção do título de Mestre em Estratégia de Investimento e Internacionalização.

Linha de pesquisa: Auditoria Contabilística, Econômica e Financeira

Orientador: Professor Doutor Álvaro Dias

A minha família, pelo zelo e dedicação dispensados para que eu conquistasse mais uma importante vitória em minha vida, em especial, ao meu esposo e ao meu filho.

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho não seria possível sem a participação e a colaboração de tantas pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para que eu chegasse ao término de mais uma importante etapa da minha vida. Agradeço a todos sem distinção, pois, cada um ajudou como pôde, seja no fornecimento de informações, com uma palavra amiga, com sugestões, às vezes com críticas ou de alguma outra forma que fizeram com que, por vezes, eu percebesse que alguma coisa deveria ser mudada, mas tendo sempre a certeza de que o caminho deveria ser seguido e que o objetivo a alcançar estava logo à frente.

De início, um agradecimento especial ao Professor Doutor Álvaro Dias, que foi meu orientador durante toda a realização do trabalho, inclusive no projeto de pesquisa, sempre com muita dedicação e zelo por aquilo que faz. Tem a minha gratidão por tudo que fizeste e a minha amizade, que não se limitará apenas a conclusão desta pesquisa.

A todos os colegas de turma, que com o passar do tempo nos tornamos amigos, onde vivenciamos problemas e os compartilhamos uns com os outros. Por vezes, ante as dificuldades, reuníamos-nos para ajudar aquele que necessitava de uma força, uma palavra amiga ou um gesto de carinho. Formamos um conjunto de pessoas, em torno do mesmo objetivo, que se respeitam e valorizam a amizade e, por causa dessas pessoas, talvez eu tenha conseguido seguir o meu caminho até o final.

Agradeço ainda, aqueles amigos que ficaram pelo caminho e não conseguiram ir adiante. Estes foram engolidos pelas dificuldades que a vida oferece dia a dia. Mesmo assim, também a estes eu agradeço, pois enquanto estivemos juntos houve compartilhamento mútuo e sincera amizade.

Por fim, a toda a minha família que teve que suportar a minha ausência, falta de tempo, às vezes pouca paciência e tantas outras obrigações que não pude realizar. Agradeço de forma especial aos meus pais, que são pessoas responsáveis pela minha formação acadêmica e humana, ao meu marido que se faz presente em minha vida em todos os momentos, sejam bons ou ruins, fáceis ou difíceis, e ao meu filho para que eu possa, também, educá-lo com a mesma formação que outrora recebi.

RESUMO

O julgamento pelo Tribunal de Contas dos Estados (TCE's) dos gastos públicos no Brasil é resultado de um conjunto de variáveis que associadas ou isoladamente interferem no seu processo. Nos municípios brasileiros o contexto da reprovação ou irregularidade das contas públicas é bastante comum, indicando a precariedade na formatação dessa peça contábil. O objetivo desse estudo é explicar a rejeição das prestações de contas públicas dos gestores municipais pelo órgão de controle externo nos municípios da grande Teresina no estado do Piauí no ano de 2012, temática alçada, portanto, no campo do controle interno e externo. O estudo trata-se de um ensaio contabilométrico com 13 observações, sendo pautado no campo descritivo por uma revisão de literatura. Nesse sentido adotam-se três variáveis explicativas para determinar o fenômeno da aprovação ou rejeição das contas públicas, são elas: a população do município, a presença de um órgão controlador específico e o apontamento de recursos humanos qualificados para manipular a dinâmica da legalidade dos gastos. O resultado da pesquisa mostrou que o coeficiente de determinação (R^2) que é o elemento que sugere o grau de explicação das variáveis independentes sobre a variável dependente apresentou percentual pouco explicativo para o fenômeno, entretanto, estatisticamente relevante para as rolagens simples. No modelo múltiplo o resultado do coeficiente de determinação foi pouco expressivo, e irrelevante estatisticamente. A conclusão do estudo é que é necessário ampliar o número de observações e eleger novas variáveis explicativas, apesar de teoricamente as variáveis apontadas se mostrarem relacionadas.

Palavras-Chave: Tribunal de Contas do Estado. Reprovação das contas públicas. Controle Interno. Externo.

ABSTRACT

The judgment by the States Audit Office of the public accounts pending in Brazil is the result of a set of variables that associated or singly interfere in the process. In the Brazilian counties, the disapproval context irregularity of the public accounts it is quite common, indicating the precariousness in the formatting of this accounting piece. The aim of this study is to explain the rejection of the public accountability of the municipal managers by the external control public agency in the counties of the great Teresina in the state of Piauí in 2012, the municipality addressed, therefore, in the field of internal and external control. The study is an essay accounting with 13 observations guided in the descriptive field by a literature review. In this sense, three explanatory variables are used to determine the phenomenon the approval or rejection of public accounts, such as: the population of the municipality, the presence of a specific controlling public agency and the appointment of qualified human resources to manipulate the dynamics of the legality of expenditures. The survey results showed that the coefficient of determination (R^2) that is the element that suggests the explanation degree of the independent variables on the dependent ones presented a little explanatory percentage for the phenomenon, however, statistically significant for simple regression. In the multiple model the result of the determination coefficient was little expressive, and statistically irrelevant. The conclusion is that it is necessary to expand the number of observations and select new explanatory variables, although theoretically the variables pointed in this research showed that they are related.

Keywords: State Audit Court. Disapproval of public accounts. Internal and external control.

LISTA DE ABREVIATURAS

ANOVA Análise de Variância

APPM Associação Piauiense dos Municípios (APPM),

CAPRES Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CF Constituição Federal de 1988

IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE),

INSS Instituto Nacional do Seguro Social

LDO Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA Lei Orçamentária Anual

LRF Responsabilidade Fiscal (LRF)

POC Presença do Órgão Controlador

POP População do Município

PPA Lei do Plano Plurianual

PRHQ Presença de Recursos Humanos Qualificados

RCP Rejeição das Contas Públicas

RIDE Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento do Polo Grande Teresina

SEPLAN Secretaria Municipal de Planejamento e Coordenação

STN Secretaria do Tesouro Nacional

TCE Tribunal de Contas do Estado (TCE)

ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 – Limites de Despesas a Observar..... | 31 |
| Tabela 2 - RESUMO DOS RESULTADOS COM A VARIÁVEL INDEPENDENTE POPULAÇÃO..... | 50 |
| Tabela 3 – RESUMO DOS RESULTADOS COM A VARIÁVEL INDEPENDENTE RECURSOS HUMANOS QUALIFICADOS..... | 51 |
| Tabela 4 – RESUMO DOS RESULTADOS COM A VARIÁVEL INDEPENDENTE ÓRGÃO CONTROLADOR..... | 52 |
| Tabela 5 – RESUMO DOS RESULTADOS COM AS VARIÁVEIS INDEPENDENTES POPULAÇÃO, RECURSOS HUMANOS QUALIFICADOS E ÓRGÃO CONTROLADOR..... | 53 |
| Tabela 6 – SUMÁRIO DE VALIDAÇÃO DAS HIPÓTESES..... | 55 |
| Figura 1 – Controle na Administração Pública..... | 27 |
| Figura 2 – O controle Interno..... | 28 |
| Figura 3 – Controle Externo..... | 29 |
| Figura 4 – Gastos com educação..... | 30 |
| Figura 5 – Tipologias de Controle..... | 31 |
| Figura 6 – O Sistema de Controle Interno..... | 39 |
| Mapa 1 – Região da Grande Teresina e seus municípios..... | 45 |

ÍNDICE GERAL

| | |
|---|-----------|
| ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS..... | 8 |
| 1 INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 1.1 Temática..... | 10 |
| 1.2 Descrição do problema..... | 14 |
| 1.3 Objetivos..... | 15 |
| 1.4 Estrutura da dissertação..... | 15 |
| 2 REVISÃO DE LITERATURA..... | 17 |
| 2.1 Conceitos Essenciais..... | 17 |
| 2.1.1 Variável dependente..... | 32 |
| 2.1.2 Variáveis Independentes..... | 33 |
| 2.2 Estado da Arte..... | 37 |
| 2.3 Enquadramento Teórico..... | 42 |
| 3 MÉTODO..... | 44 |
| 3.1 Procedimentos e desenho da investigação..... | 44 |
| 3.2 Amostra, população e participantes..... | 45 |
| 3.3 Medidas e instrumentos de recolha de dados e variáveis..... | 46 |
| 3.4 Procedimentos de análise de dados..... | 47 |
| 4 ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS E DISCUSSÃO..... | 49 |
| 5 CONCLUSÕES..... | 57 |
| 5.1 Discussões e implicações para a teoria..... | 57 |
| 5.2 Implicações para a gestão..... | 58 |
| 5.3 limitações e futuras investigações..... | 59 |
| REFERENCIAS..... | 61 |
| ANEXOS..... | 66 |
| APÊNDICE..... | 69 |

1 Introdução

1.1 Temática

O cenário político do Brasil foi demarcado ao longo da história por momentos de democracia, como também de totalitarismo. Essa dimensão de descontinuidade trouxe consigo uma série de consequências para o desenvolvimento do setor público e de modo direto relacionado à própria evolução econômica e social do país.

Dentre os panoramas constituídos no setor público brasileiro em todas as suas esferas gestados a partir da consolidação dos regimes absolutos foi à centralização das decisões políticas, culminando numa apropriação do setor público para serviço dos interesses particulares e específicos dos mandatários imprimindo uma cultura equivocada demarcada pela corrupção e distanciamento do setor público dos interesses reais da sociedade, portanto, de características patrimonialistas.

Nesse espaço é importante realçar que a participação, o debate e a discussão dos processos decisórios, no âmbito do setor público, não ocorriam por parte da sociedade civil. Desse modo, a cultura da transparência no ambiente do setor público não acontecia com propriedade, ou inexistia. É relevante destacar, entretanto, que a confecção dos modelos de gestão nos ambientes públicos em regimes totalitários e no que se refere à execução dos gastos se apresentavam fragmentados e fragilizados, pois os próprios órgãos de controle existentes eram manipuláveis, e, portanto, não apresentavam poder de decisão para aprovar ou reprovar tais gastos.

Os principais cargos de gestão do executivo eram investidos através de nomeação o que por sua vez imprimia o mesmo processo no restante dos postos de comando do setor público. A cultura da indicação direta, e o desprezo pelo sufrágio montou um setor público repleto de vícios que se configuram até a contemporaneidade, mesmo com uma Constituição promulgada há quase 30 anos. Essa conjuntura foi montada no país, inclusive dismantando o setor judiciário que apresentava um papel secundário ou inexpressivo, portanto, a relação Estado e

governo era caracterizada como uma identidade simbiótica e de propriedade privada pelos comandantes do regime ditatorial civil-militar.

No Brasil a interrupção do processo democrático, através do golpe civil-militar de 1964, portanto, promoveu a paralisação das instituições públicas no tocante à transparência de suas ações. Esse período que perdurou até 1985 tinha na centralização das gestões uma de suas características, obscurecendo o trajeto das políticas desenvolvidas em todas as searas dos poderes e instituições públicas. Ocorria, portanto, na dinâmica operacional do setor público o descontrole dos gastos, culminando em sucessivos déficits, em todos os entes, ou seja, Municípios, Estados, Territórios e União. Além dessa perspectiva a lisura do gasto público ficava comprometida, pois o assistencialismo, clientelismo, paternalismo e a própria corrupção agregavam-se a forma de desenvolver política pública no país.

A reinserção do processo democrático, entretanto, inaugurado pela Constituição Federal de 1988, alavanca consideravelmente princípios fundamentais para o desenvolvimento do setor público brasileiro. A Carta magna baliza as ações das gestões públicas imprimindo a legalidade, transparência, publicidade, finalidade, economicidade, eficiência dentre outras importantes ferramentas para promover a sofisticação, quando na aplicação dos recursos públicos. Nesse intervalo deve-se destacar o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (n.º 101/2000), que dispõe sobre o controle dos gastos públicos e direcionando sanções aos gestores que a descumprem.

Nesse contexto é relevante sublinhar que na dinâmica do controle dos gastos públicos tais princípios norteiam os institutos que efetuam essa ação. Os órgãos de controle interno e externo promovem suas dinâmicas orientadas pela Carta magna e seus princípios, além de legislações infraconstitucionais, culminando gradativamente na evolução do controle das contas públicas. Em quase trinta anos de Constituição Federal de 1988 são visíveis os avanços na seara do controle interno e externo das contas públicas.

Verifica-se, portanto, uma mudança de conjuntura importante no que diz respeito aos sistemas de controle dos gastos públicos no Brasil. Essa mudança de cultura expressa o próprio amadurecimento do regime democrático no país, culminando no aparelhamento do Estado para promover um maior rigor nesse processo.

Entretanto, verifica-se que apesar dos avanços na área do controle interno e externo ainda persiste a necessidade de debate e discussão sobre o tema, bastando para isso observar, por exemplo, os escândalos de corrupção em todas as searas públicas que se configuram na atualidade e a reprovação das contas municipais pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE), órgão responsável por essa avaliação.

O primeiro motivo assinala um aspecto cultural enraizado no Brasil. A corrupção ainda perdura em virtude de inúmeras razões que vão além das possibilidades explicativas humanas, sendo realçada por falhas na legislação, ausência ou precária fiscalização, outros. Entretanto, sobre a reprovação das contas públicas é importante questionar quais os motivos que influenciariam as reprovações das contas públicas municipais pelo órgão fiscalizador?

A legislação que referencia a ação do gasto público é clara, entretanto, inúmeros municípios apresentam contas rejeitadas anualmente, orientando para relacionar tal contexto com a qualificação dos recursos humanos envolvidos nesse processo, por exemplo.

A emissão de pareceres desfavoráveis nas prestações de contas é explicada por diversos motivos. Num estudo elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2015, p.01) entre os anos de 2011 e 2013 apontam “o não cumprimento dos índices mínimos de despesa com educação, saúde e pessoal, ou ainda, endividamento, restos a pagar e outros” como as principais causas de contas reprovadas e/ou julgadas irregulares. No estado do Piauí essa reprovação ou ainda a irregularidade também é representada pelos mesmos motivos e acomete uma parcela significativa dos municípios.

Conforme Sarquis, Ramos e Mateus (s.d) é o Poder Legislativo municipal que determina quanto à licitude ou não das contas prestadas pelo Prefeito municipal. Primeiramente os gastos são aprovados ou rejeitados pela Câmara de Vereadores e seguidamente encaminhadas ao Tribunal de Contas do Estado que é um órgão auxiliar do Poder Legislativo. A principal consequência da rejeição das contas públicas municipais refere-se à inelegibilidade do gestor responsável pelo órgão em questão.

Em 2016, no estado do Piauí, a lista com o nome dos gestores com contas públicas anômalas foi direcionada para o Tribunal Regional Eleitoral, segundo determina a lei nº 9.504/97 (art. 11, § 5º). O resultado, portanto, das prestações de contas perante o TCE-PI implica como óbice o gestor a se tornar inelegível por decisão da Justiça Eleitoral.

Em todo o Brasil é comum à rejeição das contas públicas dos municípios. Todos os órgãos dos municípios têm suas contas públicas analisadas separadamente pelo TCE. Por questão de plausibilidade teórica e simplificação do modelo utiliza-se nessa dissertação a apreciação das contas das Prefeituras – contas de governo, dos municípios da Grande Teresina (Altos, Beneditinos, Coivaras, Curralinhos, Demerval Lobão, José de Freitas, Lagoa Alegre, Lagoa do Piauí, Miguel Leão, Monsenhor Gil, Teresina e União - excetuando o município de Timon no estado do Maranhão). A escolha dessa região parte do pressuposto que os municípios próximos a capital apresentariam uma melhor dinâmica na execução das contas dos prefeitos, em razão de uma maior oferta de recursos humanos qualificados para essa finalidade, e, portanto, deveria apresentar um índice baixo de contas reprovadas.

As pesquisas sobre contabilidade e prestação de contas do Setor Público ainda não se constituem entre os temas mais pesquisados na academia (Oliveira, 2002). Isto posto, reflexo disso é a inexistência de publicações sobre esse conteúdo no banco de teses da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior CAPES (CAPES, 2009). No panorama dos Tribunais de Contas, também ocorre poucas publicações com esse objetivo de pesquisa acadêmica. É comum trabalhos sobre prestação de contas alinhados ao contexto jurídico ou operacional. A contribuição do trabalho apoia-se na utilização de análise quantitativa sobre os dados, objeto da investigação, qual seja a regressão através de um modelo Probit¹. Um tratamento, portanto, objetivo sobre aspectos sociais, econômicos e técnicos, que podem explicar de maneira significativa os resultados das prestações de contas municipais (Pereira; Cordeiro Filho, 2012).

¹A utilização de variáveis dependentes binárias ou *dummys* sugerem a adoção de modelos probabilísticos, tanto para regressões lineares como não lineares. No estudo proposto utiliza-se o modelo Probit, onde se considera ou admite que a relação entre as variáveis explicativas é não linear e garante que as probabilidades variam entre 0 e 1. (Gujarati, 2003).

1.2 Descrição do problema

De acordo com o Tribunal de Contas do Piauí (2015), os motivos principais que ocasionam a rejeição das contas públicas dos municípios piauienses são os seguintes:

- “a) Insuficiente aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino;
- b) insuficiente aplicação de recursos nas ações e serviços de saúde;
- c) despesas com pessoal acima do teto constitucional;
- d) falta de previsão orçamentária para o pagamento de precatórios ou ausência de pagamento do mínimo exigível até o final do exercício;
- e) desequilíbrio orçamentário e, como consequência, restos a pagar sem disponibilidades de caixa;
- f) repasses financeiros ao Poder Legislativo em desacordo com os comandos constitucionais;
- h) ausência de recolhimento dos encargos sociais, seja em relação ao regime geral **Instituto Nacional do Seguro Social**(INSS), seja em relação ao regime próprio de previdência e,
- i) o conjunto significativo de irregularidades que demonstre uma execução orçamentária e financeira de péssima qualidade”.

Na observação dos motivos acima se verifica que versa sobre as gestões dos municípios piauienses inúmeros motivos que resultariam na rejeição das contas públicas. A literatura sobre esse tema é constituída por estudos que apontam falhas no controle interno dos órgãos municipais como responsáveis pela rejeição das contas públicas, dentre eles a pesquisa de Pereira e Cordeiro Filho (2012, p. 01), que assinalam variáveis explicativas responsáveis pela rejeição das contas públicas dentre as quais o descumprimento da legislação, o aumento da despesa discricionária, a inexistência de estrutura de sistema de controle interno, a alternância de gestor em um mesmo exercício ou de um exercício para outro e também relaciona ao tamanho do município, ou seja, quanto maior o município, maior a probabilidade de rejeição da prestação de contas.

A partir dos elementos constituídos pelos autores retrocitado sugere-se que a natureza da rejeição das contas públicas municipais apresenta um componente de dinâmica operacional e ação gerencial, portanto, constituindo ponto de intercepto com o elemento humano como fato

gerador desse cenário. A partir desse contexto questiona-se: o que explica a rejeição das prestações de contas públicas dos gestores municipais pelo órgão de controle externo?

1.3 Objetivos

Conforme Oliveira Filho (2010, p. 36) “a função do controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; zelar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas””.

O controle, portanto, assume papel indispensável na disciplina do gasto público. Partindo desse cenário é que se estrutura como objetivo geral desse estudo explicar a rejeição das prestações de contas públicas dos gestores municipais pelo órgão de controle externo. Como objetivos específicos têm-se os seguintes: descrever a legislação pátria relacionada ao controle interno municipal, Constituição Federal brasileira de 1988, Lei de Responsabilidade Fiscal, observar o tratamento dado ao controle interno no âmbito dos municípios analisados e Interpretar e contextualizar, através da regressão, as variáveis que explicam a rejeição de prestação de contas dos gestores municipais e apresentar um modelo contabilométrico relacionando a qualificação dos recursos humanos envolvidos no controle interno municipal, o tamanho do município e a existência de estrutura de sistema de controle interno com a rejeição das contas públicas.

1.4 Estrutura da dissertação

A dissertação apresenta os dispositivos presentes na Constituição Federal Brasileira de 1988 referente à matéria de controle interno na gestão municipal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), além de resoluções no âmbito municipal que regulamentam a matéria.

A pesquisa versa sobre o tratamento dado ao controle interno no âmbito dos municípios analisados. Nesse espaço apresentam-se as características dos municípios estudados e discute-se a estrutura de controle presente no contexto e a relação com o que emana da legislação nesse quesito.

O estudo apresenta um modelo contabilométrico relacionando a qualificação dos recursos humanos envolvidos no controle interno municipal, o tamanho do município (população) e a existência de órgão controlador específico com a variável rejeição das contas públicas. Nesse capítulo demonstram-se os procedimentos metodológicos, a descrição da equação proposta, as hipóteses formuladas, os resultados da rolagem do modelo Probit adotado e a discussão.

2 Revisão de Literatura

2.1 Conceitos Essenciais

A Constituição Federal de 1988 trouxe consigo inúmeros preceitos e princípios que realçam a necessidade de controle nas gestões públicas. Dentre as nuances que se apresentam na Carta Magna, no que diz respeito a essa perspectiva tem-se a legalidade, moralidade, eficiência, economicidade, transparência, publicidade, impessoalidade dentre outros expressos e implícitos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 que devem permanecer quando na efetivação dos gastos dos recursos públicos. Conforme Melo, sobre o conceito de princípio, assim apresenta.

“É, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido humano. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um Princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço e corrosão de sua estrutura mestra” (2004, p. 36).

Dentre os princípios apresentados no ordenamento jurídico pátrio a legalidade é delineada pelo o agente público que somente pode fazer aquilo que a lei expressamente autoriza, apesar de simples esse princípio é um dos mais desrespeitados na conjuntura da gestão pública brasileira. Segundo Silva (2016, p. 4) sobre esse princípio comenta:

“Atualmente o Princípio da Legalidade pode ser compreendido por meio de diversas concepções, porém com duas básicas, que não podemos deixar de destacar o Princípio da Supremacia da Lei que afirma ser a lei superior aos demais atos administrativos. Numa segunda concepção temos o Princípio da Reserva Legal onde o administrador público só poderá atuar se a Lei expressamente autorizar [...]”

Na evolução dos princípios e no que se refere a sua hermenêutica gradativamente vão se tornando mais complexos, a exemplo da moralidade que pode sim colidir com, por exemplo, com o princípio da moralidade. A moralidade já se apresenta como um conceito mais complexo e subjetivo, pois nem tudo que é legal pode ser determinado moral. A moralidade é mais do que mera consequência da legalidade, é antecedente da ordem legal legítima (Rosa, 2005, p. 188). Nessa mesma perspectiva Maurice Hauriou, no início do séc. XX assinala a noção precursora

de moralidade administrativa, ao sugerir que no contexto da Administração Pública as decisões devem atentar à distinção entre o bem e o mal, o lícito e ilícito, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente e também entre o honesto e o desonesto (Brandão, 1955, p. 457).

A eficiência e a economicidade são princípios que se coadunam, significa imprimir a otimização dos gastos, isto é, produzir com o menor custo, agregando qualidade. Nesse sentido desperdícios no gasto público se configuram como desrespeito a essa orientação. De acordo com Di Pietro (1997, p. 490) o controle da economicidade, assim como da legitimidade, envolve “questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, a uma adequada relação custo-benefício.”

Na perspectiva da eficiência Meirelles (2010, p. 90)

“Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”.

O princípio da transparência significa que o gasto público deve ser realçado pela democratização do acesso às informações, em contraposição ao sigilo das mesmas, portanto, qualquer ação de gasto público delineada pelo obscuro infringe diretamente esse princípio. O princípio da transparência se explica, conforme Slomski (2009, p. 33)

“Assim como nas empresas privadas, não é possível monitorar todas as ações dos servidores públicos, pois o agente (gestor eleito-prefeito, no município) possui muito mais informações sobre a entidade que dirige do que o principal (cidadão). Gera-se, assim, assimetria informacional externa, dado que o cidadão não sabe, com certeza, se o agente está maximizando o retorno de seu capital na produção de bens e serviços como ele desejaria. Por outro lado, existe também a assimetria interna, haja vista que os servidores públicos, na qualidade de agentes, possuem mais informações sobre suas áreas de atuação do que o gestor eleito, na condição de principal. Dessa maneira, o prefeito (Agente de 1º estágio) não tem informações suficientes para saber com exatidão se todos os componentes da cadeia agente-principal, nos mais diversos estágios, estão seguindo as suas diretrizes, a fim de alcançar a maximização do que ele deseja para prestar contas ao cidadão (principal)”.

A publicidade geralmente foi observada como um princípio administrativo, porque se compreender que o Poder Público, por ser público, deve expressar ações com a maior

transparência possível, a fim de que os cidadãos tenham de modo permanente o conhecimento do que os administradores estão realizando.

Assim, afirma o § 1.º do art. 37:

“[...] a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos”.

O princípio da impessoalidade da Administração Pública pode ser elucidado como aquele que orienta que os atos efetuados pela Administração Pública, ou por ela enumerados, devam ser sempre imputados ao ente ou órgão em nome do qual se efetiva, e ainda direcionados à coletividade, sem consideração, para fins de privilégio ou da imposição de situações restritivas, das características pessoais daqueles a quem porventura se dirija. Os atos e provimentos administrativos, portanto, são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa em nome do qual age o servidor.

Esse novo contexto realçado pelos princípios e orientações constitucionais gradativamente se incorporam e amadurecem as gestões públicas. Entretanto, mesmo com quase trinta anos de Constituição cidadã ainda é comum as contas públicas em todos os âmbitos de gestão serem reprovadas por razões de desrespeitos a essa seara de possibilidades analíticas. É relevante salientar que também nesse mesmo contexto ocorreram avanços importantes, inaugurando uma nova conjuntura de gestão pública, mais responsável e orientada pela probidade.

Essa nova conjunta, portanto, aproximou a sociedade desse contexto, expressando-se em forma de participação e vigilância. Atualmente a estrutura de controle no Brasil é constituída por organismos públicos, como também é verificada no âmbito da sociedade civil organizada e exercida pelo próprio cidadão que pode acompanhar os processos de gestão em todas as esferas através dos meios de comunicação disponibilizados pelos institutos de controle, que por sua vez devem fazer uso excessivo da transparência. Essa é uma conjuntura que cerca os países latinos desde os anos de 1980, culminando em reformas do sistema de controle contábil dos governos como comenta Lara-Martinez, Toledo-Coutinho e Gómez-Chaves (2012, p. 1)

“Desde los años ochenta, los países de la Organización para La Cooperación y El Desarrollo Económico, OCDE, han llevado a cabo reformas para mejorar la gestión de Las administraciones públicas (Hood, 1995). En este renglón se acometió un profundo proceso de renovación de los sistemas contables públicos, mediante El desarrollo de las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), normas emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board) de la International Federation of Accountants (IFAC, 2012). En algunos casos, estas reformas son motivadas por iniciativas propias y en otros por recomendación de organismos internacionales como La Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para La Cooperación y El Desarrollo Económico (OCDE), el Banco Mundial (BM) y El Fondo Monetario Internacional (FMI), al considerar que mediante estas reformas mejoran la gobernanza, la transparencia y rendición de cuentas”.

Nesse cenário das demandas que norteiam a gestão pública é necessário efetuar menção ao orçamento público que é um método de planejamento das receitas e despesas públicas, considerando principalmente a publicidade dos atos executados. Quanto a sua conceituação, Costa (2010 *apud* Feijó, 2003, p.47) afirma:

“A ação planejada do Estado quer na manutenção de suas atividades quer na execução de seus projetos, se materializa através do orçamento, que é um instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de ação, discriminando a origem e o montante de recursos a serem arrecadados, bem como os dispêndios a serem efetuados”.

Semelhante a essa conceito Luehrs (*et. al.*, 2013, p. 18) informa que: “O orçamento público evidencia como as políticas públicas são hierarquizadas pelos governantes, já que determinadas áreas do governo recebem mais recursos do que outras”.

Tal conceito ao longo do tempo foi sendo reformulado, para que na atual conjuntura do Brasil o mesmo já tenha uma finalidade mais objetiva. Segundo alguns estudiosos tal evolução vem sendo debatida desde o período colonial, com a vinda da Família Real para o Brasil, quando o atual rei iniciou a organização das finanças públicas e a cobrar tributos, época em que surgiu o Erário Público e o regime de contabilidade brasileiro (Groschupf, 2015).

Observando tais elucidações fica claro entender que os objetivos da política orçamentária são voltados para a correção de falhas, visando estabilidade, uma melhor distribuição de renda e alocação de recursos nos gastos prioritários do governo que estejam trilhados para o bem comum da sociedade.

A importância do orçamento é visto inclusive dentro da Constituição Federal de 1988 (atual constituição brasileira) nos artigos 165 a 169, no qual disciplina sobre a regulação do processo orçamentário.

Desse modo, como parte do processo orçamentário, Luehrs (*et. al.*, 2014 *apud* SF, 2013), afirma:

[...] há uma sequência de fases a serem cumpridas no chamado ciclo orçamentário, ou seja, no período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até a apreciação final. Esse ciclo abrange a elaboração do orçamento, apreciação legislativa, execução, acompanhamento, e se completa com a etapa do controle e avaliação, quando se inicia o ciclo seguinte.

Trata-se de um conjunto harmônico dos orçamentos das inúmeras ações da organização, considerando os objetivos e metas estruturados pela alta administração. Há que se direcionar para o fato do orçamento possuir duas fases principais, uma voltada ao planejamento e a outra ao controle, sendo a primeira o envolvimento de premissa e projeção de despesas e receitas, e a segunda a implantação, execução e o *feedback* das ações planejadas (Domingos, 2009).

É perceptível a supremacia da implantação, da execução e do controle dos objetivos planejados dentro da lei orçamentária, porem acrescenta-se a necessidade de direcionar as ideias para o ambiente da controladoria que objetivam a apoiar o processo decisório, utilizando-se de informações e mensurações que visam o monitoramento das atividades da organização (Domingos, 2009).

Frisa-se o objetivo do controle como a verificação das execuções de ações conforme as escolhas manifestadas pelos órgãos públicos, materializadas na lei orçamentária aprovada pelo Legislativo.

Nessa mesma linha de pensamento Santana (2013, p. 30) afirma:

“Controlar, no contexto da Administração Pública, consiste em verificar o atingimento de metas preestabelecidas. Estas metas, por sua vez, resultam das ações da administração, sejam de planejamento, organização ou supervisão. Os controles exercem suas atribuições verificando o cumprimento destas metas estipuladas pela instituição”.

Assim, a controladoria visa integrar os esforços de todas as áreas de forma harmônica, afim de obter a eficácia e continuidade organizacional. De forma mais específica, a mesma irá identificar as contradições entre o que se esperava e o concreto, percebendo as irregularidades entre resultados orçados e os efetivamente realizados, e ainda, aponta para ações corretivas dos desvios observados (Domingos, 2009)

Considerando a atual conjuntura do sistema econômico e político do Brasil, caracterizado por inúmeros casos de corrupção, percebe-se o quão importante é o sistema de controle perante uma organização pública.

Tal necessidade é fruto da exigência legal quanto a transparência dos atos e contas da administração pública, principalmente em virtude da exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e posteriormente com a edição da Lei Complementar nº 131/2009, considerando as ações emanadas pelo Poder Público, e os gastos para custear tais ações (TCE-MG, 2012).

Porém, para uma melhor compreensão, tem-se a necessidade de conceituar o controle perante a administração pública. Assim, Santana (2013, p. 30) afirma:

“Controlar, no contexto da Administração Pública, consiste em verificar o atingimento de metas preestabelecidas. Estas metas, por sua vez, resultam das ações da administração, sejam de planejamento, organização ou supervisão. Os controles exercem suas atribuições verificando o cumprimento destas metas estipuladas pela instituição”.

Complementando o afirmado por Santana, Silva (2016, *apud* Chiavenato, 2000), considera o seguinte:

“O controle relaciona-se com todas as demais funções, constituindo-se em instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização. Com relação à função de planejamento (previsão), chega-se a dizer que o controle é seu irmão siamês, tal é a simbiose entre ambos: o planejamento sem controle da execução dificilmente logra êxito, bem como o controle sem padrões e objetivos previamente definidos não terá como atuar, por falta de objeto”.

Interessante notar, através do conceito apresentado por Chiavenato que apesar do controle ser peça final dentro de um ciclo administrativo, o planejamento precisa estar alinhado a todos as etapas frutos de sua elaboração.

Até a Constituição Federal através do art. 70, prevê a necessidade de realização de controle na administração pública, a mesma ainda afirma que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida no tocante ao controle externo pelo Congresso Nacional, e pelo sistema interno de cada Poder” (Brasil, 1988).

Não só a Constituição é responsável pela exigência da controladoria no âmbito público, há ainda que observar, segundo o TCE-MG (2012, p.9), através da Cartilha de Orientações sobre Controle Interno, o seguinte:

“Torna-se necessária a transparência nos atos e contas da Administração Pública, que adquiriram maior divulgação em todas as camadas da sociedade com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) e posteriormente com a edição da Lei Complementar n. 131/2009. Transparência esta que deve se basear na ampla divulgação das ações emanadas pelo poder público (atos públicos), bem como dos valores despendidos para custear tais ações (contas públicas), acompanhados da devida documentação comprobatória”.

Contudo, deve-se frisar que o controle, tanto externo e interno, por mais que sejam previstos em lei, devem estar voltados a princípios que priorizem as necessidades da sociedade no tocante a prestação de contas, em razão do poder emanar do povo. Sua execução, quando devidamente implementada, possibilita técnicas de controle capazes de criar uma conjuntura de procedimentos de análise e avaliação voltados a tomada de decisão.

De posse dos conceitos e finalidades de controle no ambiente público, resta saber suas diferenciações, suas técnicas e as situações em que as mesmas se encaixam.

Os princípios em torno das finalidades de um controle geram diversos mecanismos para resguardar a própria administração pública, bem como garantir os direitos sociais e individuais dos cidadãos (TCE-MG, 2012).

Nesse sentido Santana (2010, p. 42) afirma:

“[...] fica evidente a relevância que está se dando ao controle interno, seja em decorrência do grande número de irregularidades e ineficiências administrativas denunciadas na administração pública, seja em decorrência da nova tendência das organizações de adequação às mudanças que estão ocorrendo no ambiente organizacional levadas por influências da competitividade e complexidade do mundo atual”.

Através desse novo cenário buscou-se uma reformulação quanto a gestão financeira do ente público, como previsto no art. 70 a 75 da Constituição Federal, no tocante a fiscalização contábil, financeira e orçamentária. Assim, pressupõe, considerando à localização do órgão que realiza o controle, que o mesmo subdivide-se em interno, externo e para alguns doutrinadores há ainda o controle externo popular, também conhecido como controle social.

Santana (2013, p. 33) considera controle interno da seguinte forma:

“O controle interno é responsável pela promoção da legalidade e da legitimidade e pela avaliação dos resultados quanto à eficiência, eficácia e efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial de uma organização, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência”

É o que também afirma Silva (2016, p. 4):

“Os controles internos são compostos pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, visando a assegurar a proteção do patrimônio, exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, e eficiência operacional, como meios para alcançar os objetivos globais da organização”.

Em suma, o controle interno é voltado as rotinas internas do ente público, dando rumos às atividades diárias e as tomadas de decisões, sempre voltado ao bem da sociedade.

Porém, é inoportuno acreditar que apenas um controle interno seria capaz de solucionar a administração financeira e orçamentária, visto que não seria eficaz um ente sem um controle externo, alguém ou um órgão capaz de exigir tal transparência.

Eis que o controle externo surge, em princípio apenas em razão da exigência constitucional da transparência dos atos, bem como dos atos puníveis e previstos na Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Retomando Santana (2013, p. 31) acrescenta a finalidade do controle externo da seguinte forma:

“Cabe ao controle externo avaliar as contas do Poder Executivo mediante parecer prévio do Tribunal de Contas e julgar as contas dos administradores responsáveis por bens e valores públicos, além daqueles que derem causa a perdas que resultem em prejuízo ao erário. Deve o controle externo verificar a legalidade dos atos e de admissão de pessoal, de concessões de aposentadoria, de reformas e pensões; fiscalizar a aplicação dos recursos transferidos mediante convênio, acordo, ajuste ou

outro instrumento, congênere, além de promover inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial, se julgar necessário [...]"

De forma sucinta o controle externo é aquele que se realiza por órgão destacado da administração responsável pelo ato controlado. Contudo, nem o controle interno e nem o externo encontram-se, considerando a conjuntura atual do Brasil, com respaldo para garantir que tais ações estão devidamente em execução, pois uma terceira classificação do controle está em alta ultimamente: o controle social ou controle externo popular.

De forma simples, controle social é aquele realizado pelos cidadãos, quando questionam a legitimidade das contas públicas. Tal espécie de controle é considerada por alguns especialistas como a melhor representação de democracia, em razão da prestação de contas a sociedade, é o que afirma Santana (2013, p. 32):

“O controle social tem como benefício a tempestividade, porque ocorre em tempo hábil, com reflexos imediatos nos atos de gestão, impedindo a prática de atos irregulares e o exercício da cidadania porque, por meio desse controle, o cidadão faz respeitar o exercício de seus direitos, o cumprimento de seus deveres e as leis”.

Por outro lado, há quem acredita que a auditoria e fiscalização é uma das melhores formas técnicas de controle existentes, pois há o exercício de examinar documentos, livros e registros, com o objetivo de mensurar a exatidão dos demonstrativos, avaliando os resultados e aspectos de eficiência, eficácia e economicidade (Santana, 2013).

Como afirmado por Silva (2016, p.4): “Auditoria é uma atividade desenvolvida com técnicas próprias e peculiares, constituindo-se em especialização profissional, tendo ampla abrangência”.

Porem para Santana (2013) além da auditoria existe o fenômeno da fiscalização com o intuito de avaliar a execução dos programas de governo aferindo adequação dos mecanismos de controle social.

De fato, independe da nomenclatura, o objetivo é único: estabelecer um controle financeiro, contábil e orçamentário atento as necessidades da sociedade bem como a regras legais vigentes, item a seguir abordado.

Importante notar que apesar das vantagens em termos de gestão sobre a controladoria, é necessário observar, a nível que há algumas imposições previstas em lei. Em razão do princípio constitucional da publicidade, o público a qual se destina as ações do governo é sempre voltado ao povo, e é para o qual o mesmo deve prestar contas.

A gestão fiscal deficitária do Brasil é conhecida inclusive internacionalmente em razão de ser um dos três países que mais usam os recursos públicos, com o pagamento de juros, em proporção do PIB, conforme relatório do FMI. Há ainda o fator cultural brasileiro de aceitar uma política econômica que não contribuía para o crescimento do país (Filho, 2014).

Historicamente, o Brasil após a promulgação da Constituição Federal teve que comprometer seus saldos orçamentários em quase 90% a ações de saúde, educação, previdência e segurança. Porém, a gestão econômica durante alguns anos era deficitária em termos de controle fiscal o que acarretou em sérios problemas estruturais nas finanças públicas do Brasil (Luehrset. *al.*, 2013).

Só após a criação do Plano Real foi possível estabilizar a economia, contudo logo após desencadeou-se um aumento da carga tributária para suportar os gastos públicos. Com esses elementos observou-se uma necessidade de um programa ajuste fiscal, e nesse sentido Luerhs *et. al.* (2013, p. 20) afirma:

“Para consolidar o quadro rigor e austeridade fiscal, foi promulgada em 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que dispunha sobre normas de gestão fiscal, direcionadas especialmente para seu controle e equilíbrio”.

Filho (2014, *apud* Leite, 2005) afirma, considerando as razões da criação da LRF: “Durante a década de 1990, a situação financeira dos entes federativos nacionais apresentava-se insustentável. Assim, em abril de 1999, foi criado o projeto de Lei Complementar nº 18, que deu origem à LRF”.

Considerando tal projeto de lei o mesmo ainda complementa:

“Esta lei é considerada o último grande instrumento institucional do processo que proporcionou ao governo brasileiro tomar conhecimento da situação fiscal, garantindo um grau de sofisticação no gerenciamento das contas públicas. A LRF procurou abrir a denominada caixa preta das contas públicas, ao criar mecanismos de gestão que

norteiam as normas e os procedimentos das finanças, ou seja, o planejamento, o orçamento, a execução e o controle interno e externo do gasto social (FILHO 2011, apud LEITE, 2005)”.

Interessante, notar, que o art. 163 da CF previa tal necessidade de regulamentação das finanças públicas e do endividamento público, bem como ainda anteriormente a constituição, a Lei nº 4.320/64 anterior a instauração do regime militar também tinha a mesma previsão, e para que pudessem ser mais esclarecidas leis como a LRF, surgiram.

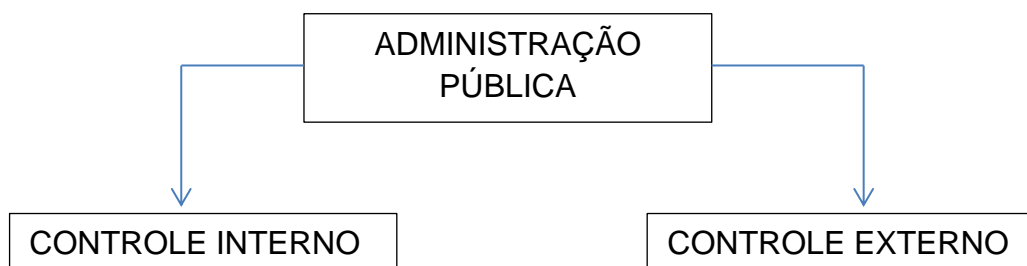
Surgem assim, novos conceitos e novos métodos de gestão fiscal:

O conceito da gestão fiscal, foco da LRF, se ampliou em relação ao uso corrente do termo, incluindo nele aspectos relativos ao “orçamento, à programação financeira, e ao fluxo de caixa; à receita e à tributação, e também à despesa; à execução orçamentária e financeira; às transferências; ao endividamento; ao patrimônio público e à previdência social” (LUEHRES *et. al.*, 2013 *apud* PINTO, 2001).

Percebe-se que a partir desse marco houve uma reforma quanto a sustentabilidade das finanças públicas, criou-se uma previsibilidade de aplicação de sanções, e a responsabilidade tornou-se um tema central de atenção dos gestores, buscando assim aprimorar os processos de tomada de decisão, bem como no que diz respeito a previsibilidade do impacto do investimento nas despesas de custeio futuras (Luehreset. *al.*, 2013).

No âmbito da formalidade, portanto, o controle das contas públicas no Brasil é executado de duas formas interno e externo.

Figura 1 –Controle na Administração Pública



Fonte: Silva e Castro (2015, p. 4)

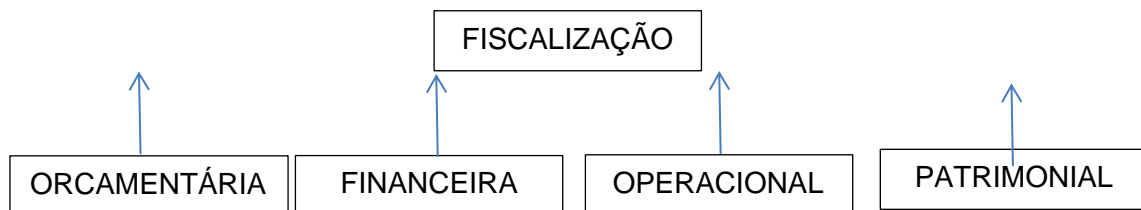
O controle, portanto, conforme a figura 1 se divide basicamente no controle interno e no controle externo. A função do controle conforme Silva e Castro (2015) é administrativa e

que se constitui na observação de eventos, de modo a fiscalizá-los, para que possa concluir se foram efetuados em alinhamento com as finalidades e objetivos propostos.

É mister salientar, entretanto, que o controle deve ser exercido por toda a sociedade e qualquer cidadão, tendo no ministério público, na imprensa, nas ouvidorias, por exemplo, a alça para denunciar irregularidades quando na ocorrência de gastos públicos contrários ao enredo da legislação.

O controle interno é exercido pela própria gestão. Assim, por exemplo, cada órgão ou ente é responsável pelo seu controle avaliando a ação governamental e a administração dos agentes públicos.

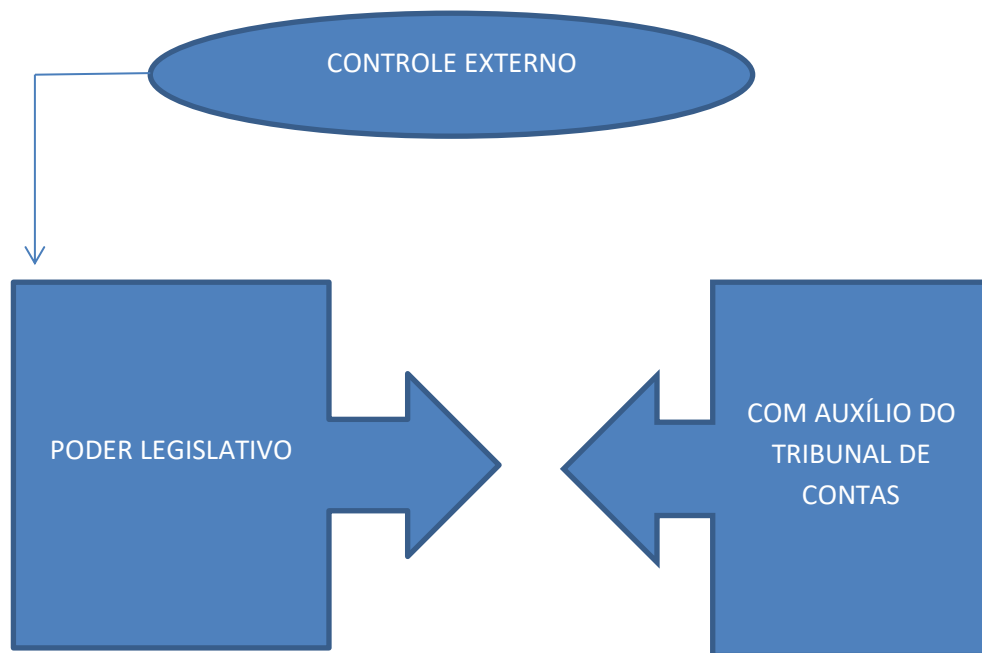
Figura 2 – O controle Interno



Fonte: Silva e Castro (2015, p. 7)

O controle interno, portanto, tem a finalidade de contribuir com o controle externo. O controle externo é efetuado por instituto autônomo e totalmente independente.

Figura 3 – Controle Externo



Fonte: Silva e Castro (2015, p. 7)

O controle na administração pública abrange inúmeros cenários dentre os quais: pessoal, convênios, dívida ativa, patrimônio, adiantamento, tesouraria, orçamento, almoxarifado, limites de despesas e contábil.

A introdução da Constituição Federal de 1988 no Brasil ampliou de forma significativa as legislações de controle dos gastos públicos. Dentre os institutos amadurecidos e ainda em processo de evolução encontra-se a lei de responsabilidade fiscal (LRF) promulgada no ano 2000. A principal finalidade da LRF é o controle dos gastos públicos em todas as esferas do poder público.

Apesar de possuir 16 anos de promulgação ainda se faz necessário a apresentação dos pilares que norteiam a LRF. Atualmente no Brasil, por exemplo, é imprecisa e subjetiva as dinâmicas oriundas desse instrumento. Tal incerteza provocou no ano de 2015 o impedimento de uma chefe de estado, marcado por controvérsia e orientada pelo viés político.

Numa democracia é importante o debate sobre esse tema devido sua complexidade repleta de nuances e subjetividade. A partir dessa apresentação pretende-se levantar a discussão tão necessária para o aprimoramento da legislação de controle do país.

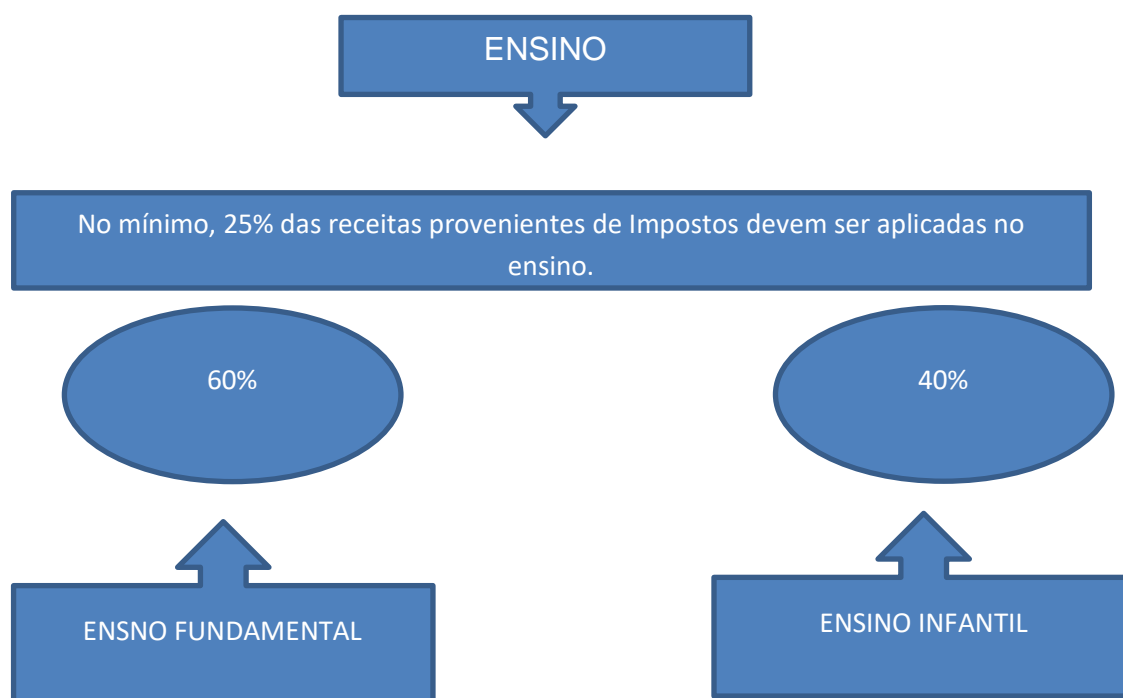
A lei estabelece normas de finanças públicas, traçando regras para a conduta dos administradores públicos e atrelando maior responsabilidade aos seus gestores. E ainda assegurar a participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

A lei de responsabilidade fiscal muito se preocupa com a gestão fiscal do país que não pode gastar mais do que arrecada e apoia-se a quatro pilares importantes para o governo: O planejamento, controle, responsabilidade e a transparência.

O amadurecimento da democracia se sustenta nessa perspectiva, portanto, a LRF introduziu importantes mudanças que gradativamente ainda se incorporam na cultura da gestão pública no Brasil.

Nessa perspectiva a LRF imprime limites dos gastos em diversos cenários das contas públicas a exemplo da esfera do poder executivo ou legislativo, como também relacionando as limitações de gastos com a quantidade da população nos municípios, ou ainda elaborando *interface* com a natureza dos gastos, com saúde ou educação, por exemplo, e outros. As figuras a seguir demonstram a relação dos gastos e as limitações determinadas pela LRF.

Figura 4 – Gastos com educação



Fonte: adaptada pela autora da LRF.

A educação é apenas um exemplo de como os gastos devem ser aplicados, não devendo ocorrer desvio de finalidade, ou aplicação inferior ao percentual definido pela LRF. Outro exemplo clássico expressado pela LRF refere-se ao gasto com pessoal ou folha de pagamento.

Tabela 1 - Limites de despesas a observar (legislativo)

| População | Receita limite | Limites de gastos |
|---------------------------------|------------------|-------------------|
| Até 100.000 habitantes | 8% | 70% - (5,6%) |
| De 100.001 a 300.000 habitantes | 7% | 70% - (4,9%) |
| De 100.001 a 300.000 habitantes | 6% | 70% - (4,2%) |
| Acima de 500.000 habitantes | 5% | 70% - (3,5%) |

Fonte: adaptado pela autora da LRF.

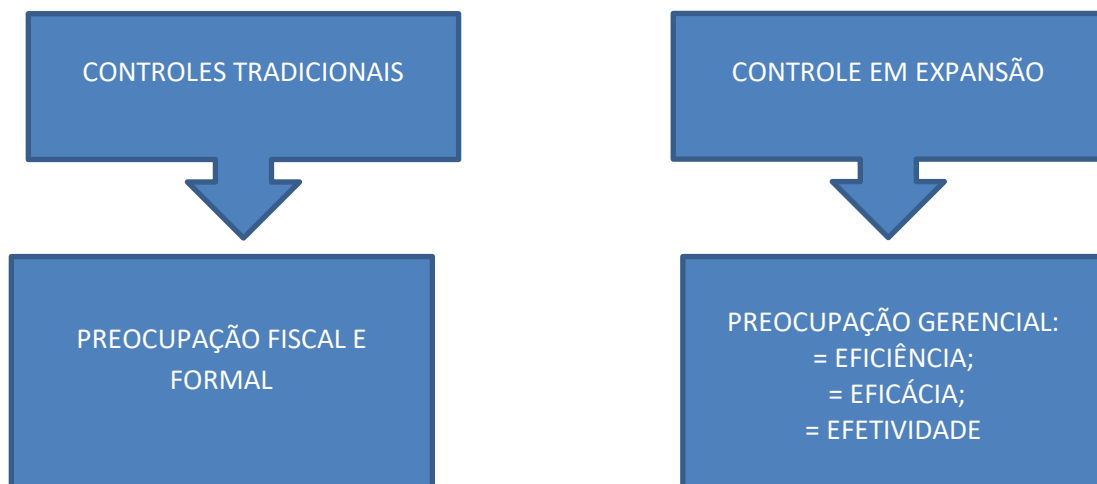
A Constituição Federal de 1988 dispõe sobre o controle interno assinalando que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

“Avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas e dos orçamentos.

Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial de toda a administração direta e indireta, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; [...]”

Desse modo no âmbito municipal o controle deve ser exercido da seguinte forma.

Figura 5 – Tipologias de Controle



Fonte: Silva e Castro (2015, p. 10)

Fonte: adaptada pela autora da LRF.

Observando a figura 5 ocorrem dois tipos de controle no âmbito dos gastos públicos e sua apuração. O primeiro refere-se ao controle tradicional que manifesta sua seara no enredo das questões fiscais e sua respectiva apuração formal. Já o controle em expansão fundamenta sua leitura numa perspectiva mais sofisticada, alinhando seu interesse sobre a qualidade do gasto efetuado, ou seja, o nível de eficiência promulgado quando na sua execução, além de preocupar-se com os quesitos formais.

Entretanto, por questões de plausibilidade esse trabalho versa sua orientação sobre o controle formal, pauta ainda analisada pelos Tribunais de Contas.

Sobre essa perspectiva Douglass North afirma que as instituições são as fronteiras estruturadas pelo homem para regular a interação na sociedade, constituindo o comportamento dos agentes e contribuindo com a redução da incerteza (North, 1990; Macagnan, 2013). Ainda segundo North, tais instituições são compostas por regras formais e informais, apoiada por mecanismos sancionatórios. As regras formais são aquelas expressamente regulamentadas através de acordos escritos; as regras informais dizem respeito às convenções concebidas em uma determinada sociedade e os mecanismos sancionatórios referem-se à existência de uma estrutura capaz de exercer o poder coercitivo em relação àqueles que atuam em desacordo com as regras estabelecidas (North, 1990 e 1993)

2.1.1 Variável dependente

Rejeição das Contas Públicas (Y)

Conforme Pereira e Cordeiro Filho (2012) o resultado da fiscalização pelos tribunais de contas é a evidenciação sobre a adequação à legislação e outras normas das prestações de contas dos administradores públicos. Desse modo, os tribunais anunciam a aprovação ou, no outro extremo, pela rejeição das prestações de contas que a eles são apresentadas para análise. A atividade fiscalizadora acontece posteriormente aos atos e fatos contábeis e de gestão, portanto

não explica as motivações de atos do gestor público e outras variáveis relacionadas, que irão impactar na manifestação de determinado tribunal, que apenas se manifesta tecnicamente sobre o alinhamento a determinados parâmetros e com fundamentação na legislação.

De acordo com Pereira e Silva (2009):

“Dado estas circunstâncias é que se faz necessário a existência de órgãos especializados para a verificação e análise da prestação de contas destes gestores que, em nome do cidadão, analisa e decide sobre a regularidade ou não das despesas realizadas em serviços e obras públicas com o dinheiro arrecadado por meio de impostos. O resultado destas análises são os pareceres, ou outros estatutos semelhantes, que relatam e descrevem documentos e fatos da gestão do administrador público”.

Conforme Cruz (2010) os pareceres prévios são espelhos de como se encontram às prefeituras, em seus inúmeros aspectos. Estes pareceres demonstram o julgamento das contas da prefeitura pelos conselheiros do TC, que podem determiná-las aprovadas, aprovadas com ressalvas, rejeitadas ou outra decisão. Nesse estudo será considerada como rejeitada as contas que apresentam decisão por parte do Tribunal como irregular.

2.1.2 Variáveis Independentes

Recursos Humanos Qualificados (X_1)

O responsável pelo órgão de controle interno necessita apresentar conhecimento técnico para estruturar de maneira eficiente a comprovação dos gastos efetuados pelo órgão público. Nesse contexto consideram-se recursos humanos qualificados servidores públicos que atuam no controle interno e que comprovadamente apresentam formação acadêmica para atuar na área de controladoria.

Conforme Cruz e Glock (2003) o fator recursos humanos relaciona-se diretamente com a qualidade do controle interno, já que as políticas e os planos são implementados por indivíduos que manuseiam ferramentas como plano de organização, métodos e sistemas. Mesmo que ocorram políticas explicitamente estabelecidas, sistemas alinhados, planejados e outras formas objetivadas para as ações, a eficiência operacional estará implicada se a

organização não dispuser de um quadro de pessoal corretamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

O conhecimento técnico é um dos elementos que estruturam o perfil ideal dos recursos humanos componentes do núcleo do sistema. Cruz e Glock (2003) assinalam que:

“Formação, conhecimento, domínio de metodologia e de técnicas de trabalho são fatores básicos para que seja possível a identificação de pontos de controle e de áreas cujos controles são ausentes, inadequados ou não são observados (2003, p.64)”.

Conforme Magalhães e Guimarães (2005) dada as possibilidades de ações constituídas em uma gestão pública municipal, não ocorre uma tendência sublinhada por determinada tipologia de formação acadêmica sugerida para o servidor que irá se responsabilizar pelo núcleo do Sistema de Controle Interno. Acontece que alguns elementos são imprescindíveis para se demarcar o perfil técnico deste servidor público. A necessidade de se ter um aprofundado conhecimento da legislação que orienta a administração pública e de normas aplicáveis às Prefeituras Municipais, especificamente quanto a quesitos de ordem orçamentária, contábil e financeira, acabam por imprimir o perfil técnico de um profissional que trabalha nestas áreas.

Quanto aos atributos pessoais, parte-se do preceito de que o responsável pelo do órgão central do sistema, assim como todo o seu grupo técnico passa a ter acesso a toda e qualquer informação dentro da organização, em todos as esferas, de absoluto caráter sigiloso. Desse modo, as ações associadas ao Sistema de Controle Interno demonstram características que exigem dos profissionais uma postura pessoal inquestionável, além do conhecimento técnico (Magalhães; Guimarães, 2005).

Segundo Cruz e Glock (2003),

“O emprego da ética é fundamental no exercício de qualquer profissional, em especial nas que envolvem outros profissionais, líderes políticos e grupos de interesse, como é o caso de quem atua nas atividades relacionadas com o Sistema de Controle Interno (p.67)”.

Sobre à independência das ações e decisões, é fundamental sublinhar que, ainda que o controlador tenha um vínculo empregatício com a instituição, este deve se submeter aos princípios de ética e verificar com a atenção as normas técnicas e padrões de auditoria, agindo sempre com independência.

A formação acadêmica referida constitui importante parâmetro para verificar a competência e a habilidade na constituição das contas públicas com os preceitos determinados pela legislação. Assim, considera-se recurso humano qualificado indivíduo com formação superior e que tenha especialização na área de controle interno, ou ainda, experiência profissional por mais de 4 anos na área. Um controle eficiente não se associa somente por um planejamento administrativo e eficiência das operações, é fundamental também indivíduos competentes e qualificadas para efetuar as tarefas de forma eficiente e econômica. O controle interno determina também controles que podem constituir interface tanto a Contabilidade como à administração.

Tamanho do Município (X_2)

Conforme Pereira e Coutinho Filho (2011) quanto maior o município, maior a probabilidade de rejeição da prestação de contas. Os municípios de maior população apresentam um número superior de gastos, e, portanto, a complexidade no acompanhamento e fiscalização desses amplia a possibilidade de não conformidade na prestação de contas.

Presença de um Órgão Controlador (X_3)

Conforme Teixeira (2005) a atividade das instituições nacionais de controle é prática primordial na boa governança, em contextos do uso regular das finanças públicas e do desempenho do Estado como impulsionador do desenvolvimento econômico e social. Na contemporaneidade, essas instituições vêm sendo estimuladas, interna e externamente, a contribuírem de forma mais sofisticada e decisiva no enfrentamento da corrupção. Teixeira (2005) salienta também a importância para analisar o papel das instituições de controle visto à necessidade de identificar limitações legais e institucionais, tendo como objetivo os mecanismos disponíveis para essa missão e a efetividade de sua ação.

Conforme Anjos e Martins (2010) a preocupação com a permanente adequação do instituto do controle na administração pública exalta os limites territoriais, e está refletida nas inúmeras nações. O temática do controle em nome do espaço de transformações pelo qual vem

passando as estruturas organizacionais, sobretudo quando se direciona ao enfrentamento da corrupção, ganha destaque e espaço na ordem do dia.

Verifica-se, portanto, que a presença da corrupção é indicativo da necessidade de melhoramento dos sistemas de controle, exigindo debate permanente do meio acadêmico e social. As palavras de Teixeira (2005) e Anjos e Martins (2010) traduzem essa perspectiva, dando embasamento teórico para esse respectivo estudo.

Conforme Oliveira Junior (2010), o controle exerce, na administração sistêmica, ação primordial no desempenho eficaz de qualquer instituição. É por meio do controle que se podem identificar eventuais desvios ou problemas que podem acontecer durante a execução de um trabalho, possibilitando a adoção de instrumentos corretivos para que o processo se reoriente na direção dos objetivos traçados pelo órgão.

Conforme Cavaleiro e Flores (2007), a sistematização de um controle tem como propósito, em última instância, produzir melhores serviços públicos e efetiva entrega de suas ações ao usuário-cidadão, alcançando, desse modo, o escopo constitucional de materializar o princípio da eficiência. Sistematizar significa, portanto, organizar o funcionamento dos processos inerentes à gestão pública de maneira a evitar erros, fraudes e desperdícios.

Conforme Araújo (2014, p. 25) “o controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Segundo o Tribunal de Contas da União (2009), controle, em uma perspectiva geral, se constitui em uma ação fomentada com o objetivo de certificar-se de que uma ação se cumpra de acordo com o que foi planejado. O escopo é o que se deseja alcançar tal como estruturado no planejamento. O risco é qualquer fenômeno que possa gerar óbice ou dificultar o alcance de um objetivo. Controle, portanto, só tem significado e importância quando é criado para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só apresenta significado se ocorrer riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado.

Explicitados esses conceitos observa-se que o controle é essencial na gestão pública, sua existência permite o desenvolvimento da sociedade e a própria perpetuação do sistema de

administração dos recursos. O sistema de controle de um país é repleto de possibilidades. No Brasil ocorre a participação de todos os poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) e seus institutos como também emana da participação popular, dos setores não governamentais organizados, da imprensa, da vigilância do cidadão dentre outras possibilidades. O sistema de controle apresenta uma infraestrutura que nos últimos anos vem se ampliando a exemplos da própria tecnologia da informação que se incorpora a esse contexto, a exemplo do próprio portal da transparência disponibilizado pelos entes da federação.

No estado do Piauí a Instrução Normativa TCE n.º02, de 18 de março de 2013, dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Estadual e municipais, e dá outras providências.

“SEÇÃO III

Do Suporte Institucional do Sistema de Controle Interno

Art. 5º As atividades dos Sistemas de Controle Interno Estadual e Municipais serão atribuídas a unidades específicas – os Órgãos Centrais do Sistema - que, criadas por lei municipal, possuam estruturas condizentes com o porte e a complexidade do respectivo Poder.

Parágrafo único. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo terá como órgãos setoriais a Contabilidade, as Supervisões e Diretorias das Secretarias Estaduais e Municipais e os órgãos das entidades da administração indireta, os quais se reportarão ao Órgão Central no que concerne à prestação de informações referentes à suas atividades.

Art. 6º O Sistema de Controle Interno não poderá ser alocado a unidade existente na estrutura do órgão estadual ou municipal que seja, ou venha a ser, responsável por qualquer outro tipo de atividade que não a de controle interno”.

Verifica-se de acordo com a legislação, portanto, a obrigatoriedade de implementação de um sistema de controle interno no âmbito municipal em instituição específica para essa finalidade, estruturadas condizentes com a estrutura e a complexidade do respectivo poder.

2.1.3 Estado da Arte

Conforme Lima (2007, p. 4 a 6), dispõe sobre as espécies de controle entendidas no ordenamento brasileiro:

- a) “Quanto ao órgão que o exercita: administrativo, legislativo ou judicial. Controle Administrativo - corresponde ao exame que a Administração Pública faz sobre a sua conduta, quanto à legalidade ou ao mérito de seus atos, por iniciativa própria ou mediante provocação. Controle Legislativo, dois tipos de controle: 1) controle político: analisa aspectos de legalidade e de mérito; 2) controle financeiro: art. 70

- a 75 – fiscalização contábil, financeira e orçamentária a cargo do Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União.
- b) Controle Judicial - monopólio da função judicial nas mãos do Poder Judiciário - art. 5º, XXXV, da CF – “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” 5.2 Limites: análise da legalidade (art. 5º, LXXIII e 37, da CF). Poder Judiciário não pode invadir o mérito do ato administrativo, determinado pela Administração Pública. Controle para movimentar o Poder Judiciário: Remédios constitucionais: Habeas Corpus – art. 5º, LXVIII; Habeas Data – art. 5º, LXXII; Mandado de Injunção – art. 5º, LXXI; Mandado de Segurança individual – art. 5º, LXIX; Mandado de Segurança coletivo – art. 5º, LXX; Ação Popular – art. 5º, LXXIII; Ação Civil Pública – art. 129, III; Controle de constitucionalidade. b) Quanto ao objeto da atividade administrativa a ser controlada: 1) controle de legalidade: exercido pelos três Poderes; 2) controle de mérito: exercido pela própria Administração.
 - c) Quanto ao momento em que se efetua: 1) controle prévio (a priori) – controle preventivo, pois busca impedir a expedição de ato ilegal ou contrário ao interesse público; 2) controle concomitante – exercido ao mesmo tempo em que se realiza a atividade; 3) controle posterior – busca reexaminar atos já praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los.
 - d) Quanto à localização do órgão controlador: 1) controle interno: controle que cada um dos Poderes exerce sobre sua própria atividade administrativa; 2) controle externo: controle exercido por um dos Poderes sobre o outro ou controle da Administração.”

Entretanto, para efeitos de simplificação teórica entende-se como o sistema de controle adotado nessa equação a composição institucional e legal representadas pelo controle interno e externo.

O Controle Interno é verificado pelo senso comum como uma auditoria, entretanto, tal afirmação é verossímil. A auditoria acontece de maneira esporádica ou quando solicitada. Em contrapartida, a Controladoria, além de ser uma ação permanente, conta com a vantagem de ofertar opções de eficiência na atuação de cada setor da Administração Pública, visando à qualidade, transparência e, sobretudo, à probidade administrativa (Oliveira Filho, 2010).

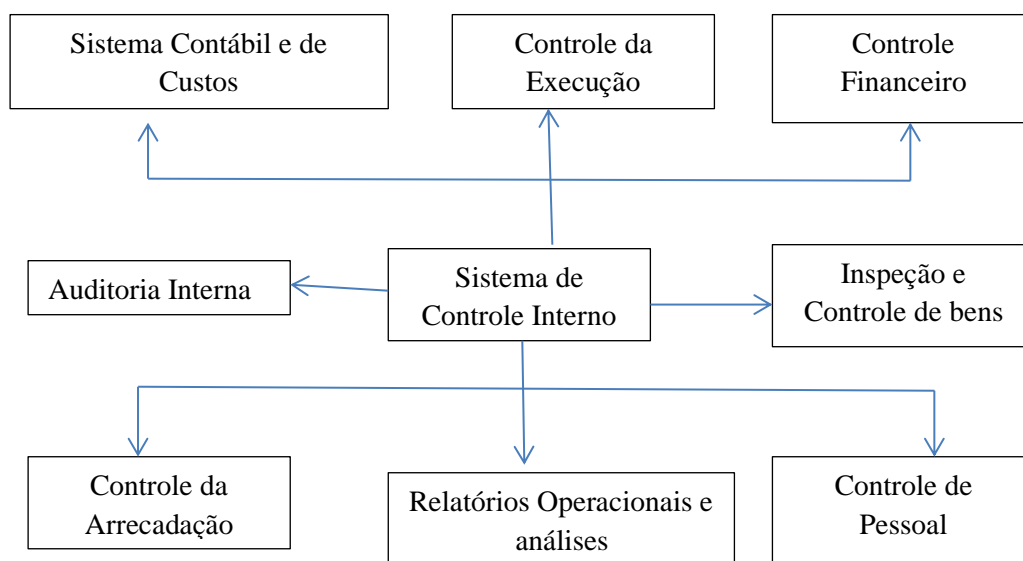
O Controle Interno, entretanto, é uma exigência legal, sua materialização se justifica pela necessidade de otimização dos escassos recursos públicos; é um instrumento de promoção da defesa do patrimônio público, em especial, no que se refere à vigilância dos índices da dívida pública. O controle interno subordina-se ao administrador, tendo por finalidade acompanhar a execução dos atos, determinando, em caráter opinativo, preventiva ou corretivamente, manifestações a serem desempenhadas com o propósito de atendimento da legislação. Constitui-se em um precioso mecanismo para o processo decisório e o direcionamento das atividades governamentais, via planejamento (Oliveira Filho, 2010).

Segundo Antunes (1998, p.54), o controle interno na atualidade agrega “o sistema de contabilidade e os procedimentos de controle, além de introduzir o conceito de risco de controle”.

Conforme José Filho (2008, p 86) “é o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas próprias Unidades Administrativas, tais como Manual de rotinas, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso aos sistemas de computador e treinamento de pessoal, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência”.

Pessoa (2001) estrutura um esquema demarcando o sistema de controle, acima descrito:

Figura 6 – O Sistema de Controle Interno



Fonte: Pessoa, 2001 p. 13.

Em resumo ressalta-se que o controle interno é de competência de cada órgão, estando, entretanto, subordinado ao controle externo. Isto evidencia a amplitude dos controles a serem exercidos pelo sistema de controle interno, segundo disposto no artigo 70 da Constituição Federal.

O conceito adotado nessa equação de controle interno refere-se ao instituto e a estrutura de controle interno exercida pelos entes.

Conforme Lima (2007) o Controle Externo em sede constitucional visa em linhas gerais, o cumprimento dos princípios expressos no Art. 37. “Legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Segundo Aguiar, Figueiredo e Figueiredo (2014, p. 25)

“[...] o controle externo é, pois, função do Poder Legislativo, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembleias Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais nos Municípios como o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Consiste, assim, na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sobre a administração financeira e orçamentária. É, portanto, um controle de natureza política, no Brasil, mas sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente, que, assim, se apresenta como órgão técnico, e suas decisões administrativas, não jurisdicionais, como, às vezes, se sustenta, à vista da expressão ‘julgar as contas’ referida à sua atividade”.

Conforme Silva (2014) o controle externo da administração pública alinha-se primeiramente o controle parlamentar direto, o controle pelo tribunal de contas e por fim o controle jurisdicional. São institutos externos que fiscalizam as ações da gestão pública e o seu funcionamento. Para o entendimento da função das instituições que são responsáveis pelo o controle externo, é fundamental discutir alguns instrumentos primordiais do direito administrativo, o princípio da proporcionalidade e da discricionariedade.

Segundo o autor retrocitado os atos da administração pública quando não regulados por lei, são elaborados por discricionariedade dos componentes da administração pública, tais atos devem orientar-se pelo princípio da proporcionalidade, ou seja, serem corretos e na medida em que foram requisitados, e seguir os preceitos e princípios que emanam da Lei maior. Isto posto o controle externo não pode revisar os atos que foram concebidos pelo instituto da discricionariedade do órgão componente da administração pública, entretanto, atos manufaturados de forma a agredir os meios legais podem ser invalidados pelo controle externo, não podendo o princípio da discricionariedade ser invocado em contextos em que a lei venha a ser descumprida pela administração pública.

Silva (2014), citando Marçal Justen Filho “O controle-fiscalização envolve, portanto, a verificação do exercício regular da competência atribuída pela lei”. Contudo, os controladores dos atos discricionários podem, quando comprovarem a incongruências de tais atos com os

fundamentos jurídicos que regem o direito administrativo comprovando que o ato foi incompatível com os fatos que o provocaram e os fins que se buscavam, promover a desconstituição do ato, pois haveria um afronte aos fundamentos jurídicos que regulam o exercício da administração pública.

O conceito adotado nessa equação de controle externo refere-se ao instituto e a estrutura de controle externa exercida pelos institutos competentes, a saber, Tribunais de Contas.

Conforme Platt Neto *et al* (2014) os órgãos que formam a estrutura da administração pública brasileira são determinados pela Constituição Federal a evidenciar contas do uso de recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade, entre outros princípios da administração pública. Por ser um termo técnico e específico o conceito de conta pública aqui adotado refere-se à concepção desses autores.

A concepção assumida para o termo “contas públicas” é que estas representam o grupo de dados e informações de natureza econômico-financeira dos órgãos públicos, manufaturadas pelos institutos de contabilidade, planejamento e orçamento. Essas informações podem relacionar dados monetários com não monetários, de natureza financeira, orçamentária e operacional. De modo geral na gestão pública, as contas públicas abarcam todos os registros e demonstrativos produzidos, publicados ou não, concernentes ao passado e ao futuro, relativos ao uso dos recursos públicos (Platt Neto *et al* 2014).

Em linhas de planejamento, comporta a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Entre os demonstrativos contábeis, estão relacionados os elaborados em atendimento à Lei nº 4.320/64 e à Lei Complementar nº 101/00 (LRF), entre outros determinados pelos Tribunais de Contas (Platt Neto *et al* 2014).

Os demonstrativos de custos, fundamentados no sistema de custos orientados pelo artigo 50 da LRF também compõem as contas públicas, embora ainda pouco efetivados. São dois os relatórios determinados pela LRF em seus artigos 52 a 55: Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. Cada um é composto por uma série de

demonstrativos contábeis elaborados em alinhamento com orientação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda (Platt Neto *et al* 2014).

A melhoria dos sistemas de controle necessariamente habita o campo do debate e discussão, e, descrições reservadas no ambiente acadêmico revelam-se como os primeiros passos para a crítica social, justificando, portanto, o desenvolvimento dessa pesquisa.

2.3 Enquadramento Teórico

Para o processo analítico proposto trabalha-se como variável dependente a rejeição das contas públicas municipais (Y). Como variáveis independentes têm-se a qualificação dos recursos humanos (X₁), o tamanho do município (X₂) e a existência de estrutura de sistema de controle interno (X₃). A partir da análise dessas variáveis pretende-se delinear a natureza da rejeição das contas públicas dos municípios da grande Teresina.

O estudo parte de três hipóteses, estruturadas a partir da seguinte equação:

$$RCP_i = \beta_0 + \beta_1.PRHQ_i + \beta_2.POP_i + \beta_3.POC_i + \varepsilon_i$$

RCP = Rejeição das Contas Públicas *dummy*

PRHQ = Presença de Recursos Humanos Qualificados *dummy*

POP = População do Município

POC = Presença do Órgão Controlador *dummy*

ε_i = Termo Aleatório ou parte não explicada do modelo

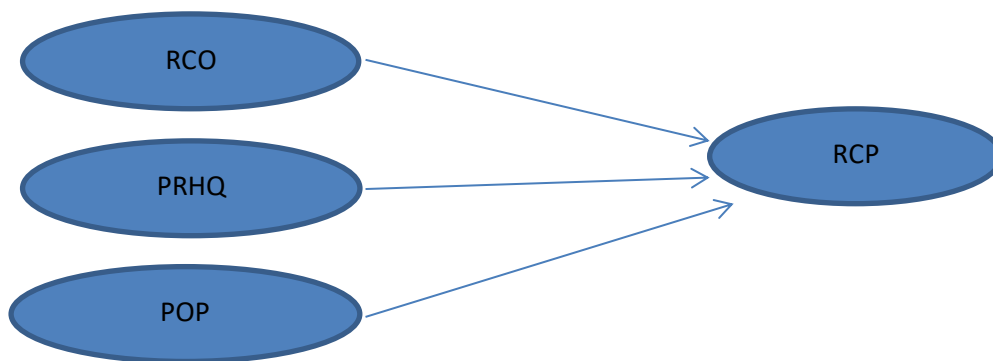
H1 – A variável independente presença de recursos humanos qualificados (X₁) apresenta uma relação negativa como a variável dependente rejeição das contas públicas (Y), ou seja, inversamente proporcional, portanto, $\beta_1 < 0$. Isso significa que a presença de recursos humanos qualificados diminui a probabilidade de contas públicas rejeitadas e a ausência de recursos humanos qualificados amplia a possibilidade de contas rejeitadas.

H2 – A variável independente tamanho do município (X₂) apresenta uma relação positiva com a variável dependente rejeição das contas públicas (Y), ou seja, diretamente proporcional,

portanto, $\beta_2 > 0$. Isso significa que o município de menor porte apresenta um grau de complexidade no controle das contas públicas menor que um município de maior porte.

H₃ – A variável independente presença de um órgão controlador específico do controle interno (X₃) apresenta uma relação negativa com a variável dependente rejeição das contas públicas (Y), ou seja, inversamente proporcional, portanto, $\beta_3 < 0$. Isso significa que a constância de um órgão controlador específico de controle interno no município diminui a probabilidade de rejeição das contas públicas, e, a ausência desse órgão amplia a probabilidade de rejeição.

A definição do modelo de análise, portanto, configura-se a seguir:



Fonte: autora, 2015.

3 MÉTODO

3.1 Procedimento e Desenho da Investigação

Para a rolagem dos dados foi utilizado um modelo de decisão binário onde se manifesta um dispositivo de codificação essencialmente arbitrário. Nesse caso as variáveis *dummy's* assumem valores de 0 ou 1, constituindo-se como variáveis qualitativas.

Conforme Athie Júnior *et al* (2006) (2006) o Modelo de Resposta Binária (ou quântica) é o caso particular de modelo de resposta qualitativa no qual a variável de resposta é binária (ou *dummy*), e, ela assume somente dois valores, geralmente 0 para a não-ocorrência do fenômeno e 1 para a ocorrência. A expressão modelo *probit* serve para designar todos esses modelos não-lineares de probabilidade em que F é uma distribuição de probabilidade.

Através desse método procura-se verificar a sugestão do modelo, ou seja, qual a probabilidade de cada variável especificada influenciar a rejeição ou aprovação das contas públicas, como também o grau de influência sobre (Y) no que se refere ao coeficiente de determinação do modelo múltiplo e do modelo simples.

Para a rolagem dos dados utiliza-se o pacote *office* no programa Excel, onde as tabelas e a ANOVA (análise de variância) são utilizadas para a realização de inferências. O total de observações são de 13.

Para medir o grau de explicação de uma variável independente sobre a variável dependente a tabela ANOVA disponibiliza o coeficiente de determinação (R^2) que sugere o grau de explicação de X_i sobre Y. Nesse contexto quanto mais próximo de 1 maior poder de explicação da variável(is) sobre Y.

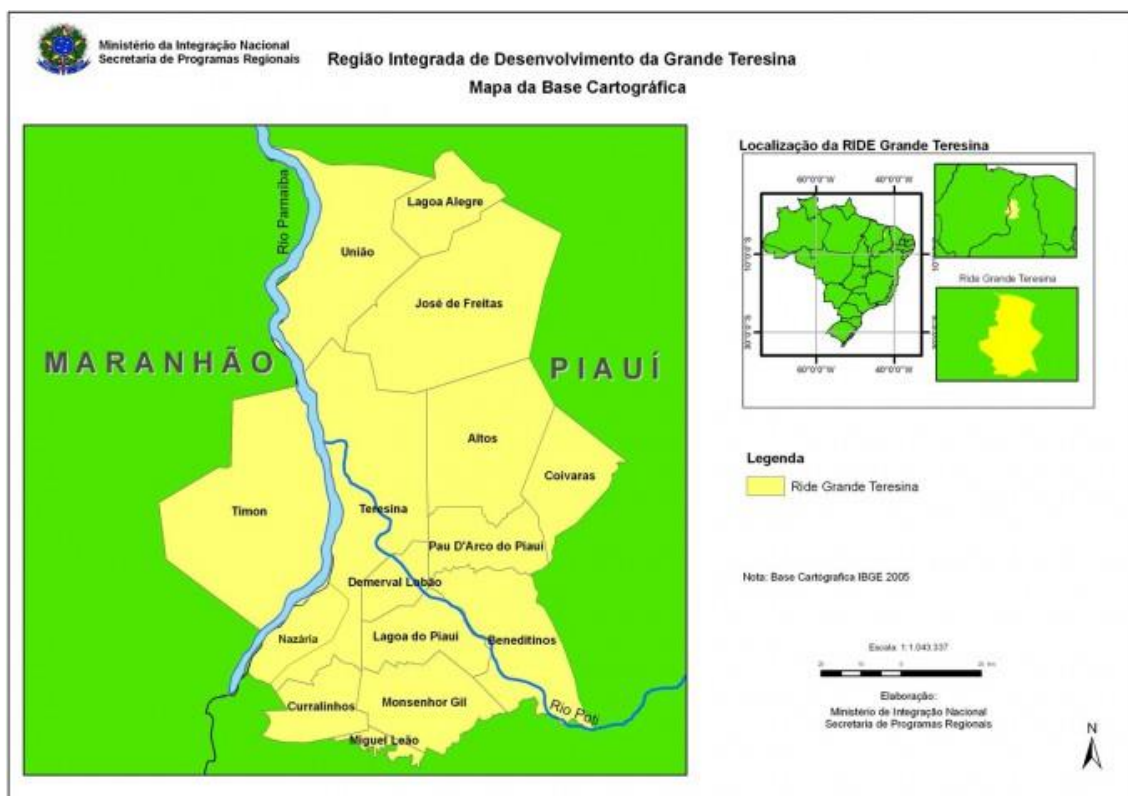
Para verificar a relevância estatística dos dados se utiliza o teste *valor-p* com nível de confiança de 95%.

Através desse aporte estatístico investiga-se a relação da rejeição das contas públicas dos municípios da grande Teresina pelo órgão controlador (TCE).

3.2 Amostra, População e Participantes

Conforme a Secretaria Municipal de Planejamento e Coordenação (SEPLAM, 2015) a Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento do Polo Grande Teresina foi criada pela Lei Complementar nº 112, de 19 de setembro de 2001, e regulamentada pelo Decreto nº 4.367, de 9 de setembro de 2002. A RIDE demonstra como propósito articular e harmonizar as atividades administrativas da União, dos estados e dos municípios para a promoção de projetos que objetivem à dinamização econômica e provisão de infraestruturas essenciais ao desenvolvimento em escala regional. No cenário piauiense essa região é a mais rica do estado e concentra uma população com mais de 1 milhão de habitantes.

Mapa 1 – Região da Grande Teresina e seus municípios



Fonte: Seplam, 2015.

Segundo a Secretaria Municipal de Planejamento e Coordenação (SEPLAM, 2015) enquanto institucionalidade legalmente constituída, a RIDE tem prioridade no recebimento de recursos públicos voltados para os investimentos que estejam alinhados com os interesses pacificados entre os entes. Esses recursos devem contemplar necessidades por equipamentos e

serviços públicos, fomentar arranjos produtivos locais, propiciar o ordenamento territorial e assim destacar o seu desenvolvimento integrado. É nessa perspectiva que esse estudo torna-se relevante, já que a gestão e o controle adequado desses gastos se relacionam diretamente como o desenvolvimento dessa região.

Essa amostra de municípios foi escolhida pelo motivo de apresentar uma dinâmica diferenciada em relação ao restante do estado do Piauí referente à organização do setor público, que se apresenta mais avançada em relação ao restante do estado, elemento propiciado pela proximidade com a capital do estado Teresina. Outro fator determinante para a escolha da amostra foi à morosidade do julgamento do Tribunal de Contas do Estado do Piauí em finalizar os pleitos demandados para o julgamento das contas públicas dos municípios, limitando a quantidade de entes para o processo analítico proposto. No processo de solicitação junto a esse órgão sobre as contas públicas efetivamente julgadas a resposta dada através de ofício foi dos municípios da grande Teresina (excetuando o município de Timon que pertence ao estado do Maranhão, e, portanto, não faz parte da amostra, apesar de pertencer a RIDE).

3.3 Medidas e Instrumento de recolha de dados e variáveis

Para a obtenção dos dados referentes à situação das contas públicas dos municípios da grande Teresina foi protocolado ofício junto ao Tribunal de Contas do Estado do Piauí (em anexo) onde foi escriturado o último julgamento das contas públicas desses entes do ano de 2012. Os municípios da grande Teresina foram selecionados devido à proximidade com a capital e disponibilizar uma oferta maior de profissionais qualificados para gerir as contas públicas dos municípios em questão, além de hipoteticamente apresentarem um nível maior de organização em suas gestões.

Inicialmente o propósito era trabalhar com os municípios da mesorregião de Teresina formada por 64 municípios, entretanto, devido aos atrasos nos julgamentos das contas públicas da maioria dos municípios resolvemos adotar como amostra os municípios que compreendem a região da grande Teresina, já que estavam com os julgamentos referentes ao ano de 2012 concluídos.

Sobre a qualificação dos recursos humanos e a ocorrência de órgão controlador específico consultou-se a Associação Piauiense dos Municípios (APPM), entretanto, desde 2013 os municípios são obrigados a instalar o controle interno e controlador concursado (Instrução Normativa TCE n.º02, de 18 de março de 2013). Contudo, em pesquisa *in locu*, referente ao ano de 2012 alguns municípios ainda não apresentavam controlador concursado e órgão específico para o controle interno das contas do gestor.

Sobre a população dos municípios da grande Teresina foi acessado o *site* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), referente ao quantitativo populacional do ano de 2012. Esse trabalho, portanto, trata-se de uma avaliação conjuntural das contas públicas julgadas e finalizadas pelo Tribunal de Contas no ano de 2012.

Para medir o poder de explicação de cada variável e do conjunto de variáveis sobre o fenômeno utiliza-se um modelo de análise de regressão, conforme Gujarati (2006)

“Modelos de regressão são modelos matemáticos que relacionam o comportamento de uma variável Y com outra X. Quando a função f que relaciona duas variáveis é do tipo $f(X) = a + bX$ temos o modelo de regressão simples. A variável X é a variável independente da equação enquanto $Y = f(X)$ é a variável dependente das variações de X. O modelo de regressão é chamado de simples quando envolve uma relação causal entre duas variáveis. O modelo de regressão é multivariado quando envolve uma relação causal com mais de duas variáveis. Isto é, quando o comportamento de Y é explicado por mais de uma variável independente X_1, X_2, \dots, X_n (p. 1)”.

O método quantitativo conceituado produz parâmetros e estimativas que permitem verificar o grau de determinação das variáveis independentes sobre a dependente. Através da rolagem dos dados é produzido um coeficiente de determinação (R^2) que sugere o grau de relação das variáveis explicativas sobre as variáveis explicadas, portanto, servindo de medição para validar as hipóteses sugeridas nesse estudo.

3.4 Procedimentos de Análise dos dados

Para o processo analítico dos dados foi efetuado quatro rolagens. A primeira rolagem refere-se a variável dependente(Y) reprovação ou aprovação² das contas públicas com a variável independente (X_1) população do município. A segunda e a terceira rolagem considera-

² Rejeição.

se a mesma variável dependente retrocitada com as variáveis independentes recursos humanos qualificados (X_2) e a presença do órgão controlador (X_3). A quarta rolagem dos dados efetuada considera-se a variável dependente com o conjunto das três variáveis independentes citadas. Desse modo, portanto, são três rolagens simples³ e uma múltipla⁴.

A finalidade das rolagens simples é verificar o grau de influência ou determinação de cada variável independente isoladamente sobre o fenômeno em estudo(Y), já a rolagem múltipla tem o escopo de observar o nível de explicação do conjunto das variáveis independentes(X_i) sobre a variável dependente(Y).

Para a interpretação dessas possibilidades se utiliza o coeficiente de determinação (R^2) que sugere o grau de explicação das variáveis independentes sobre a variável dependente e acentua também a parte não explicada do modelo representada por μ .

³ Considera uma variável independente.

⁴ Considera as três variáveis independentes.

4 ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS E DISCUSSÃO

O coeficiente de correlação linear de Pearson indica o sinal que ocorre entre a variável dependente e a variável independente e, portanto, verificando se as duas variáveis seguem a mesma direção no plano gráfico. O coeficiente de correlação linear de Pearson conforme Crespo (2014) é interpretado seguindo os valores de $r = 1$ (correlação positiva e perfeita), $r = -1$ (correlação negativa e perfeita) e $r = 0$ sugerindo a ausência de correlação linear. Nessa perspectiva valores de r próximos de 1 ou -1 indicam uma correlação forte entre as variáveis dependente e independente e valores próximos de 0 (zero) sugerem uma correlação entre as variáveis fraca.

Desse modo, a correlação da variável X_1 (população) confirma a hipótese do estudo que ocorre uma relação positiva entre X_1 (população) e o fenômeno estudado, entretanto o valor de $r = 0,25263773$ indica uma correlação fraca entre as variáveis.

A correlação da variável X_2 (recursos humanos qualificados) ocorria como hipótese uma correlação negativa como o fenômeno em estudo, entretanto o sinal do coeficiente de correlação linear foi positivo e apresentando uma correlação pouco significativa com a variável dependente com valor de $r = 0,071428571$.

A correlação linear de Person da variável X_3 (presença do órgão controlador) com a variável dependente apresentava como hipótese a ocorrência de uma relação negativa com o fenômeno em estudo, entretanto, o sinal do coeficiente é positivo e o valor pouco expressivo $r = 0,071428571$ indicando uma baixa correlação entre as variáveis.

Na análise de regressão com cada variável isoladamente o coeficiente de determinação R^2 apresentou valores pouco expressivos. Referente à variável X_1 (população) o valor do coeficiente foi de 6%. Isso significa que o poder de explicação ou determinação dessa variável explicativa sobre a variável dependente é pouco significativo ou quase não apresenta influência sobre o fenômeno estudado (Ver tabela 1).

Tabela 2 - RESUMO DOS RESULTADOS COM A VARIÁVEL INDEPENDENTE POPULAÇÃO

| <i>Estatística de regressão</i> | | | | | | | | |
|---------------------------------|----------------------|--------------------|---------------|----------------|--------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| R múltiplo | 25% | | | | | | | |
| R-Quadrado | 6% | | | | | | | |
| R-quadrado ajustado | -2% | | | | | | | |
| Erro padrão | 52% | | | | | | | |
| Observações | 13 | | | | | | | |
| ANOVA | | | | | | | | |
| | <i>gl</i> | <i>SQ</i> | <i>MQ</i> | <i>F</i> | <i>F de significação</i> | | | |
| Regressão | 1 | 0,206207 | 0,206207 | 0,74995 | 0,404985 | | | |
| Resíduo | 11 | 3,024563 | 0,27496 | | | | | |
| Total | 12 | 3,230769 | | | | | | |
| | <i>Coefficientes</i> | <i>Erro padrão</i> | <i>Stat t</i> | <i>valor-P</i> | <i>95% inferiores</i> | <i>95% superiores</i> | <i>Inferior 95,0%</i> | <i>Superior 95,0%</i> |
| Interseção | 0,493393258 | 0,154464 | 3,194225 | 0,008542 | 0,15342 | 0,833367 | 0,15342 | 0,833367 |
| Variável X 1 | 5,71564E-07 | 6,6E-07 | 0,865997 | 0,404985 | -8,8E-07 | 2,02E-06 | -8,8E-07 | 2,02E-06 |

Fonte: Elaborada pela autora. (Rolagem executada no office Excel, 2010).

A hipótese do estudo é a de que um município com uma população maior apresentaria um grau de complexidade amplo para o controle das contas públicas, em virtude do maior número de obras, sua dimensão de gastos, por exemplo, apresentando um ângulo de complexidade extenso para o exercício do controle e, portanto, uma maior probabilidade de ocorrer falhas no processo de escrituração e auditoria.

A parte não explicada do modelo foi de 94%, isso significa que um conjunto de outras possibilidades explicariam a aprovação ou a reprovação das contas públicas, portanto, reduzindo o poder preditor de X_1 .

O enredo do município com menor população apresentaria uma explicação inversa no processo de formulação dos pressupostos. Um município de base populacional menor comporia um controle de gastos mais fácil de escriturar e auditar em virtude de suas dimensões e quantidade de gastos, portanto, habitando um enquadramento de execução mais simplificado. Entretanto, de acordo com o resultado disposto na tabela 1 essa variável não apresentou uma dinâmica esperada em relação a sua influência com base nos dados de corte transversal, aqui dispostos.

No que se refere a variável X_2 (recursos humanos qualificados) o coeficiente de determinação também apresentou valor inexpressivo igual a 1%. A mesma interpretação ocorre para essa variável binária, ou seja, seu poder de explicação sobre a dinâmica das contas públicas na amostra pesquisada é muito pequeno (Ver tabela 3).

Tabela 3 – RESUMO DOS RESULTADOS COM A VARIÁVEL INDEPENDENTE RECURSOS HUMANOS QUALIFICADOS

| | | | | | | | | |
|---------------------------------|----------------------|--------------------|---------------|----------------|--------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| RESUMO DOS RESULTADOS | | | | | | | | |
| <i>Estatística de regressão</i> | | | | | | | | |
| R múltiplo | 7% | | | | | | | |
| R-Quadrado | 1% | | | | | | | |
| R-quadrado ajustado | -9% | | | | | | | |
| Erro padrão | 54% | | | | | | | |
| Observações | 13 | | | | | | | |
| ANOVA | | | | | | | | |
| | <i>gl</i> | <i>SQ</i> | <i>MQ</i> | <i>F</i> | <i>F de significação</i> | | | |
| Regressão | 1 | 0,016483516 | 0,016483516 | 0,056410256 | 0,816628041 | | | |
| Resíduo | 11 | 3,214285714 | 0,292207792 | | | | | |
| Total | 12 | 3,230769231 | | | | | | |
| | <i>Coefficientes</i> | <i>Erro padrão</i> | <i>Stat t</i> | <i>valor-P</i> | <i>95% inferiores</i> | <i>95% superiores</i> | <i>Inferior 95,0%</i> | <i>Superior 95,0%</i> |
| Interseção | 0,5 | 0,220683707 | 2,265686062 | 0,044644367 | 0,014278435 | 0,985721565 | 0,01427843 | 0,985721565 |
| Variável X 1 | 0,071428571 | 0,300741199 | 0,237508434 | 0,816628041 | -0,590498345 | 0,733355488 | -0,5904983 | 0,733355488 |

Fonte: Elaborada pela autora. (Rolagem executada no office Excel, 2010).

A hipótese do estudo é que a variável recursos humanos qualificados propiciaria uma escrituração e auditoria dos gastos públicos mais eficientes e, portanto, com uma probabilidade menor de ocorrer rejeição das contas públicas. A ausência de um recurso humano qualificado permitiria a ocorrência meramente técnica de equívocos no processo de escrituração e auditoria das contas públicas elaborados pelo controle interno do município, ampliando, portanto, a probabilidade de vigência de reprovação das contas públicas. Entretanto, observada isoladamente essa variável contribuiu muito pouco para explicar o fenômeno em tela, visto o grau de explicação de outras variáveis orçar em torno de 99%, constituindo a parte não explicada do modelo, de acordo com a tabela 3.

A terceira variável representada pela *dummy* presença de órgão específico de controle interno X_3 também apresentou valor pouco expressivo do coeficiente de determinação 1%, emanando, portanto, o mesmo nível de explicação anterior (Ver tabela 4).

Tabela 4 – RESUMO DOS RESULTADOS COM A VARIÁVEL INDEPENDENTE ÓRGÃO CONTROLADOR

| | | | | | | | | |
|---------------------------------|----------------------|--------------------|---------------|----------------|--------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| RESUMO DOS RESULTADOS | | | | | | | | |
| <i>Estatística de regressão</i> | | | | | | | | |
| R múltiplo | 7% | | | | | | | |
| R-Quadrado | 1% | | | | | | | |
| R-quadrado ajustado | -9% | | | | | | | |
| Erro padrão | 54% | | | | | | | |
| Observações | 13 | | | | | | | |
| ANOVA | | | | | | | | |
| | <i>gl</i> | <i>SQ</i> | <i>MQ</i> | <i>F</i> | <i>F de significação</i> | | | |
| Regressão | 1 | 0,016484 | 0,016484 | 0,05641 | 0,816628 | | | |
| Resíduo | 11 | 3,214286 | 0,292208 | | | | | |
| Total | 12 | 3,230769 | | | | | | |
| | <i>Coefficientes</i> | <i>Erro padrão</i> | <i>Stat t</i> | <i>valor-P</i> | <i>95% inferiores</i> | <i>95% superiores</i> | <i>Inferior 95,0%</i> | <i>Superior 95,0%</i> |
| Interseção | 0,5 | 0,220684 | 2,265686 | 0,044644 | 0,014278 | 0,985722 | 0,014278 | 0,985722 |
| Variável X 1 | 0,071429 | 0,300741 | 0,237508 | 0,816628 | -0,5905 | 0,733355 | -0,5905 | 0,733355 |

Fonte: Elaborada pela autora. (Rolagem executada no office Excel, 2010).

O pressuposto do estudo é que a presença de um órgão controlador específico demandaria um processo de escrituração e auditoria das contas públicas mais sofisticado, visto sua atenção nesse processo. A ausência de um órgão controlador específico, portanto, ampliaria a possibilidade de rejeição das contas públicas. O que se observa, de acordo com a tabela 3 é que ocorre um grau muito elevado do termo aleatório, em torno de 99% das variações entre aprovação e reprovação das contas públicas, portanto, são determinadas por outras variáveis, aqui não dispostas. Nas três rolagens sugeridas inicialmente com apenas uma variável todos os testes *valor-p* apresentaram resultado menor que 5% (nível de confiança de 95%), e, portanto, são estatisticamente relevantes.

Observa-se que cada variável rolada isoladamente não apresentou poder explicativo relevante sobre o fenômeno, de acordo com o coeficiente de determinação. Entretanto, a literatura descrita infere para outro processo analítico, ou seja, de relação direta e representativa com o fenômeno, como assinala Pereira e Coutinho Filho (2011), Anjos e Martins (2010) e Cruz e Glock (2003).

O R^2 , portanto, se constitui uma medida descritiva da qualidade do ajuste resultante. De uma maneira geral referimo-nos ao R^2 como a quantidade de variabilidade nos dados que é explicada pelo modelo de regressão ajustado. O valor do coeficiente de determinação, portanto, depende do número de observações (n), tendendo a ampliar quando n diminui. Se $n = 2$, tem-se sempre $R^2 = 1$. O R^2 , no entanto, deve ser usado com precaução, pois é sempre possível torná-lo maior pela adição de um número suficiente de termos ao modelo. Embora R^2 aumente com a adição de termos ao modelo, isto não significa necessariamente que o novo modelo é superior ao anterior.

“A menos que a soma de quadrados residual do novo modelo seja reduzida por uma quantidade igual ao quadrado médio residual original, o novo modelo terá um quadrado médio residual maior do que o original, devido a perda de 1 grau de liberdade. Na realidade esse novo modelo poderá ser pior do que o anterior (Portal Action, 2016, p. 1)”.

Desse modo optou-se pela rolagem múltipla utilizando as três variáveis independentes para demonstrar o grau de explicação do conjunto das variáveis independentes escolhidas, no entanto, o resultado de R^2 também não apresentou percentual significativo com 6%. Isso significa que o grau de explicação das variáveis independentes do modelo é inexpressivo e que 94% do modelo propostos é composto de outras variáveis não eleitas.

O teste *valor-p* para o nível de confiança de 95% da rolagem múltipla mostrou valor igual a 5%, portanto, o resultado não é estatisticamente relevante (Ver tabela 5).

Tabela 5 – RESUMO DOS RESULTADOS COM AS VARIÁVEIS INDEPENDENTES POPULAÇÃO, RECURSOS HUMANOS QUALIFICADOS E ÓRGÃO CONTROLADOR

| Estatística de regressão | | | | | | | |
|--------------------------|-----------|-----------|-----------|----------|--------------------------|--|--|
| R múltiplo | 25% | | | | | | |
| R-Quadrado | 6% | | | | | | |
| R-quadrado ajustado | -22% | | | | | | |
| Erro padrão | 55% | | | | | | |
| Observações | 1300% | | | | | | |
| | | | | | | | |
| ANOVA | | | | | | | |
| | <i>gl</i> | <i>SQ</i> | <i>MQ</i> | <i>F</i> | <i>F de significação</i> | | |
| Regressão | 3 | 0,2063793 | 0,0687931 | 0,341192 | 0,7963027 | | |
| Resíduo | 10 | 3,0243899 | 0,302439 | | | | |
| Total | 13 | 3,2307692 | | | | | |

| | <i>Coeficientes</i> | <i>Erro padrão</i> | <i>Stat t</i> | <i>valor-P</i> | <i>95% inferiores</i> | <i>95% superiores</i> | <i>Inferior 95,0%</i> | <i>Superior 95,0%</i> |
|--------------|---------------------|--------------------|---------------|----------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Interseção | 0,497109798 | 0,2245435 | 2,2138681 | 5% | -0,0032044 | 0,997424 | -0,0032044 | 0,99742399 |
| Variável X 1 | 5,76963E-07 | 7,281E-07 | 0,7923896 | 45% | -1,045E-06 | 2,199E-06 | -1,045E-06 | 2,1993E-06 |
| Variável X 2 | 0 | 0 | 65535 | #NÚM! | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Variável X 3 | -0,007692857 | 0,3218422 | -0,0239026 | #NÚM! | -0,7248021 | 0,7094163 | -0,7248021 | 0,70941634 |

Fonte: Elaborada pela autora. (Rolagem executada no ofice Excel, 2010).

O modelo adotado encontra fundamentação descritiva na literatura, entretanto, na utilização desse método quantitativo verifica-se a ocorrência da multicolinearidade no qual as variáveis independentes possuem relações lineares exatas ou aproximadamente exatas, portanto, não influenciando no valor de R^2 . Essa situação é bastante comum nos modelos de regressão, nesse caso o resultado do *valor-p* sugere tal perspectiva, mostrando a irrelevância dos dados estatísticos na rolagem múltipla. Sobre essa perspectiva Miloca e Conejo (2010, p. 1) assinalam:

“As técnicas da análise multivariada de dados têm sido regularmente aplicadas em problemas de diversas áreas. A escolha de uma determinada técnica normalmente é determinada segundo os objetivos da investigação a ser realizada. Uma teoria abordada na análise multivariada de dados é a construção e validação de modelos de regressão linear. Tais modelos surgem em problemas em que o interesse de estudo está em saber qual o comportamento das variáveis em questão e qual relação existente entre elas. Na construção de tais modelos, alguns pressupostos devem ser verificados e um deles é a dependência entre os regressores (variáveis independentes). Se tais dependências forem fortes pode existir multicolinearidade, provocando efeitos nas estimativas dos coeficientes de regressão e na aplicabilidade geral do modelo estimado”.

O resultado da regressão múltipla, portanto, mostra que ocorre a necessidade de aperfeiçoamento do modelo. As hipóteses não foram confirmadas. Nesse contexto sugere-se a ampliação do número de observações ou ainda a rolagem simples e múltipla o grau de explicação apresentando foi pouco representativo demandando a eleição de outras variáveis explicativas para melhorar o grau de explicação sobre o fenômeno reprovação das contas públicas. Sobre tal perspectiva Hair (2005) afirma que, algumas etapas devem ser seguidas, a primeira delas é a especificação dos objetivos da análise de regressão, que inclui a seleção das variáveis dependentes e independentes.

A segunda etapa, conforme o autor retrocitado, inclui determinação do tamanho da amostra. Desse modo as suposições inerentes à análise de regressão (normalidade, linearidade,

homocedasticidade⁵ e independência dos termos de erro) devem ser testadas para as variáveis individuais e se todas forem confirmadas, o modelo deverá ser estimado. Após a evidenciação dos resultados, fazem-se análises diagnósticas com o propósito de examinar se o modelo geral atende as suposições de regressão e que nenhuma observação tenha influência excessiva sobre os dados. A próxima etapa é interpretar a variável estatística de regressão e verificar o papel de cada variável independente na previsão da medida dependente. Em última perspectiva, os resultados são validados para garantir a generalização para a população. Entretanto, apesar dos critérios de sistematização terem sido adotados de acordo com a literatura, no modelo metodológico proposto os resultados não demonstraram a validação das hipóteses.

Tabela 6 – Sumário de Validação das Hipóteses

| Hipóteses | Resultado do estudo |
|---|---------------------|
| H1 – A variável independente presença de recursos humanos qualificados (X_1) apresenta uma relação negativa com a variável dependente rejeição das contas públicas (Y), ou seja, inversamente proporcional, portanto, $\beta_1 < 0$. Isso significa que a presença de recursos humanos qualificados diminui a probabilidade de contas públicas rejeitadas e a ausência de recursos humanos qualificados amplia a possibilidade de contas rejeitadas. | $R^2 = 1\%$ |
| H2 – A variável independente tamanho do município (X_2) apresenta uma relação positiva com a variável dependente rejeição das contas públicas (Y), ou seja, diretamente proporcional, portanto, $\beta_2 > 0$. Isso significa que o município de menor porte apresenta um grau de complexidade no controle das contas públicas menor que um município de maior porte. | $R^2 = 6\%$ |
| H3 – A variável independente presença de um órgão controlador específico do controle interno (X_3) apresenta uma relação negativa com a variável dependente rejeição das contas públicas (Y), ou seja, inversamente | $R^2 = 1\%$ |

⁵Homoscedasticidade é o termo para designar variância constante dos erros ε_i para observações diferentes.

| | |
|--|--|
| proporcional, portanto, $\beta_3 < 0$. Isso significa que a constância de um órgão controlador específico de controle interno no município diminui a probabilidade de rejeição das contas públicas, e, a ausência desse órgão amplia a probabilidade de rejeição. | |
|--|--|

Fonte: Elaborada pela autora.

De acordo com a Tabela 6, portanto, as hipóteses estruturadas nesse estudo não foram confirmadas pelo método quantitativo adotado.

5 CONCLUSÕES

5.1 Discussões e implicações para a teoria

A literatura sobre métodos quantitativos que se relaciona com a reprovação de contas públicas é bastante escassa no Brasil. Nesse contexto estabelecer parâmetros confiáveis se constitui em complexidade na formulação de modelos que sugerem ou explicam esse fenômeno. Entretanto, mesmo em se tratando de um ensaio contabilométrico na área da gestão pública observa-se que o estudo apresentado partiu de um enredo que demonstra a relação das variáveis população, qualificação dos recursos humanos e presença de um órgão controlador específico, no campo descritivo bastante plausível. No entanto, a reprovação das contas públicas por se apresentar num ambiente multifacetado dificulta a eleição de variáveis para garantir um grau de explicação sobre o fenômeno exigindo da academia maior massa crítica sobre essa perspectiva, no âmbito dos métodos quantitativos.

Os estudos anteriores sobre o tema e as teorias que se manifestam nesse roteiro necessitam de debate e maior discussão, além de uma significativa ampliação. Nessa perspectiva apesar do estudo ter apresentado dificuldades para relacionar as variáveis preditoras com o fenômeno estudado não significa que ele não contribui de forma sistemática com a teoria, na realidade ele serve de base para a fundamentação de propriedades quantitativas mais sofisticadas, crescendo, portanto, o grau de representatividade para enredos futuros. O estudo contribui para estimular pesquisas na área que ainda se apresenta em estado de gênese no cenário acadêmico brasileiro referente a contabilometria.

Entretanto, essa é uma realidade ainda distante do contexto da esfera pública. É necessário que o meio acadêmico chame atenção para essa perspectiva e imprima essa cultura no ambiente do setor público. Desse modo as ferramentas determinadas pelos métodos quantitativos seriam utilizadas para promover as contas públicas e expressar tomadas de decisão em todos os âmbitos da esfera pública com o escopo de delinear a eficiência operacional dos gastos.

É necessário que o meio acadêmico chame atenção para essa perspectiva e imprima essa cultura no ambiente do setor público. Desse modo as ferramentas determinadas pelos métodos

quantitativos seriam utilizadas para promover as contas públicas e expressar tomadas de decisão em todos os âmbitos da esfera pública com o escopo de delinear a eficiência operacional dos gastos, além de estimular novos estudos na área criando tradição em pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias de gestão pública.

Conclui-se que uma gestão baseada nos princípios de planejamento orçamentário e atento as normas fiscais, pode sim garantir melhoras na administração pública em se tratando a controladoria de gastos, bem como combatendo a corrupção, a burocracia excessiva e os objetivos distorcidos por parte de gestores, implicando na reprovação de suas contas.

Esse estudo também contribui como um alerta para os gestores públicos dos municípios em atentar com mais cuidado para a confecção de suas contas e o atendimento a todos os princípios que norteiam a gestão pública, sob pena de serem banidos do cenário público por má aplicação dos recursos.

Os resultados também apontam a importância do ambiente acadêmico para o contexto das gestões públicas, chamando a atenção para as variáveis que se relacionam com a solvência adequada dos gastos orientados pela legislação e os princípios da gestão eficiente.

Outro ponto a ser citado é a adequação do planejamento orçamentário. Em análise das opiniões dos autores citados nesse artigo, percebeu-se que toda e qualquer ação a ser executada pelo Estado, para que seja adequada e necessária, precisa de um planejamento prévio. De posse de tal previsão, os erros quanto a desvios, escassez de recursos, e o bom emprego do dinheiro público estarão consolidados ao bem de toda população.

5.2 Implicações para a gestão

O Brasil ao longo de sua história se caracterizou pela falta de controle nas gestões públicas. O principal resultado dessa ambiência foi a ausência de um desenvolvimento de uma cultura de controle mais eficiente, principalmente. A paralisia experimentada pelo regime ditatorial por mais de vinte anos e suas consequências para a democracia atual dificultam a celeridade para implementação de regimes de gestão dos gastos públicos com o grau de eficiência mais dinâmico.

Nesse contexto é fundamental o aperfeiçoamento dos processos de gestão nessa seara. A partir da Constituição Federal de 1988 as legislações de controle das contas públicas se aprimoraram, culminando na complexificação na elaboração de relatórios, exigindo maior qualificação dos recursos humanos envolvidos e dinâmicas específicas para sua efetivação. O resultado dessa sofisticação foi a maior incidência de reprovação ou irregularidades das contas públicas, e, de modo particular no ente municipal.

A adoção de métodos quantitativos para o processo de tomada de decisão diminui a probabilidade de execuções equivocadas quando na realização de investimentos para aprimorar o controle das contas públicas. Os modelos meramente descritivos alçados em diversos estudos podem sugerir manifestações analíticas equivocadas, sendo que o método quantitativo utilizado adequadamente permite a expressão de uma tomada de decisão mais atenta.

Nesse contexto é fundamental a discussão de temas que procurem melhorar os processos de gestão e principalmente os que demandam objetividade, através de métodos quantitativos. Assim, a utilização da contabilometria para o processo de tomada de decisão provavelmente diminuiria, caso investimentos fossem adotados nas variáveis que indicam ou sugerem interferência nesse contexto, na reprovação ou irregularidade das contas públicas.

5.3 limitações e futuras investigações

O fenômeno estudado possui um grau de complexidade muito elevado, e, torna-se um desafio constituir modelos que captem as variáveis que culminam na aprovação ou reprovação das contas públicas.

O modelo estruturado com três variáveis para explicar a reprovação ou irregularidade das contas públicas se mostrou pouco eficiente para expressar esse fenômeno. Entretanto, esse estudo é apenas um ensaio o que futuramente poderia se tornar um modelo mais completo com a ampliação do número de observações ou ainda com a eleição de outras variáveis independentes, principalmente quantitativas.

Os métodos quantitativos são apenas uma das ferramentas dentro do processo analítico para o processo de tomada de decisão e o desenvolvimento de políticas públicas para o controle dos gastos. Nesse sentido esse trabalho necessita de amadurecimento para apresentar um grau preditor maior e com isso servir de baliza para processos avaliativos no contexto da tomada de decisão no âmbito do gasto público. Entretanto, é necessário esclarecer que esta ferramenta é apenas um elemento dentro do universo de possibilidades hermenêuticas necessárias para promover o gasto eficiente, como também identificar os processos de escrituração que levam a aprovação ou reprovação das contas públicas.

REFERENCIAS

ANJOS, Gersino José. MARTINS, Mario de Souza. **O controle interno e a corrupção: uma nova matriz**. Disponível em: <[http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/O%20CONTROLE%20INT%20Gersino\(2\).pdf](http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/O%20CONTROLE%20INT%20Gersino(2).pdf)>. Acesso em 13 de ago. de 2016.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1998.

ATHIE JÚNIOR, J. *et al.* **Incidência de huanglongbing (greening) em citrus na região de Araraquara**. Submetido para publicação. 2006.

BRANDÃO, Antônio José. Moralidade Administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, n. 25, jul/set, 1955.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Fundação Capes. Ministério da Educação. Disponível em: <www.capes.gov.br>. Acesso em 15 ago. 2016.

BRASIL, Lei complementar n.º 101 de 2000. Leis de Responsabilidade Fiscal.

BRASIL, Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997. Estabelece Normas para as eleições.

BRASIL, TRIBUNAL DE CONTAS DE MINAS GERAIS – TCE/MG. **Cartilha de orientações sobre o controle interno**. Produção Editorial de Vivian de Paula. Minas Gerais, 2012. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf>. Acesso em 10 mai. 2017.

BRASIL, Tribunal de Contas da União (2009). Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Disponível em <<file:///D:/Documents%20and%20Settings/JUCA/Meus%20documentos/Downloads/Estudo%20de%20Controle%20Interno%20%20Metodos%20e%20Procedimentos%20de%20Control%20e.pdf>>. Acessado em 20 de ago. de 2016.

CAVALHEIRO, Jader Branco. FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF>. Acesso em 17 de julho de 2015.

COSTA, Marcelo Luis Da. **Orçamento Público: o instrumento da gestão**. Faculdade de Ciências Econômicas – FCE, Porto Alegre. 2010. Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27208/000763339.pdf?sequence=1>>. Acesso em 15 mai. 2016.
CRESPO, Antônio Arnot. *Estatística Fácil*. Editora Saraiva. São Paulo. 2014.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**, São Paulo: Atlas, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, 8ªed., São Paulo, Atlas, 1997.

DOMINGOS, Laura Elaine Cabral. **Uma investigação da prática empresarial relacionada ao processo orçamentário**. 2009. 244 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo. 2009. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/2857/LauraDomingosCienciasContabeis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 17 mai. 2016.

FILHO, SAMUEL COSTA. **A lei de responsabilidade fiscal: a institucionalização do Estado brasileiro em defesa do capital financeiro**. 2014. 323 f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Maranhão, São Luis. 2014. Disponível em: <http://www.tedebr.ufma.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=979> . Acesso em 20 mai. 2016.

GROSCHUPF, Silmara Lucia Bindo. **O orçamento público como instrumento para o planejamento e desenvolvimento institucional (PDI): um estudo multicaso nas Instituições de Ensino Superior Pública Federal do Estado do Paraná**. 2015. 121 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2015. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1167/1/CT_PPGPGP_M_Groschupf%20Silmara%20Lucia%20Bindo_2015.pdf>. Acesso em 20 mai. 2016.

GUJARATI; D. N. **Econometria Básica**: 4ª Edição. Rio de Janeiro. Elsevier- Campus, 2006.

HAIR, Jr., J. H.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. trad. Adonai Schlup Sant'Ana e Anselmo Chaves Neto. **Análise Multivariada de Dados** . 5 ed. Porto Alegre: Bookman. 2005

JOSÉ FILHO. Antônio. **A importância do controle interno na administração pública**. http://www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF. Acesso em 25 de ago. de 2016.

LARA-MARTINEZ, M. A, TOLEDO-COUTINHO, I. R. GÓMEZ-CHAVES, L. M. La rendición de cuentas por el gobierno electrónico. Caso entidades federativas de México. **Cuad. Contab.** vol.13 no.33 Bogotá jun./dez. 2012

LUEHRS, BENJAMIN J; TOLEDO, LUIS F V; COSTA, MILTON M. **Investimento Gera Custeio: Metodologia para estimar o impacto dos investimentos na despesa futura**. 2013. 88 f. Dissertação (Mestrado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo (FGV), São Paulo. 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11135/Investimento%20Gera%20Custeio%20-%20FGV%202013.pdf?sequence=4&isAllowed=y>>. Acesso em: 18 mai. 2016.

MACAGNAN, C. B. Teoría Institucional: Escrito teórico sobre los protagonistas de la escuela institucionalista de economía. BASE -**Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 10, n. 2,

MAGALHÃES, Ana Christina Vieira. GUIMARÃES, Elen Ribeiro. Sistema De Controle Interno nos Municípios: Proposta de um Perfil para os Profissionais que Atuam no Núcleo desse Sistema. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Edição Nº 04 de 2005 - Ano XXIII.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. Cit., 21 ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MILOCA, Simone A. CONEJO, Paulo D. **Multicolinearidade em Modelos de Regressão** XXII SEMANA ACADÊMICA DA MATEMÁTICA 2010.

NORTH, D. **Instituciones, cambio institucional y desarrollo económico**. México: Fondo de Cultura Económica, 1995. Tradução de: Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge university press, 1990.

NORTH, D. **Desempeño económico en el transcurso de los años**. In: Conferência de Douglass C. North em Estocolmo, Suécia. 1993.

OLIVEIRA, M. C.. (2002, maio/ago.). Análise dos periódicos brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, 29, p.68 – 86.

PEREIRA, Jerônimo Rosário Tanan. CORDEIRO FILHO, José Bernardo. **Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo?** Disponível em: <file:///C:/Users/Ricardo/Downloads/Pereira_Cordeiro_2012_Rejeicoes-de-prestacao-decont_8334.pdf>. Acesso em: 20 de set. 2016.

PEREIRA, Jeronimo Rosario Tanan; SILVA, Vandenir Albuquerque. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas em prefeituras baianas**. Congresso de USP de Contabilidade, 2009.

PESSOA. L. S. **A Necessidade de Implantação de Sistema de Controle Interno nas Prefeituras**. Monografia. Cuiabá- MT, 2001.

ROSA, Márcio Fernando Elias. Discricionariedade e Moralidade Administrativa. In: Garcia, Emerson (Coord.). **Discricionariedade Administrativa**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2005.

PORTAL ACTION. Disponível em: < <http://www.portalaction.com.br/analise-de-regressao/16-coeficiente-de-determinacao>> Acesso em 15 mar. 2017.

SANTANA, Claudia Correia de Araújo. **O modelo gerencial do controle interno governamental: as melhores práticas de Pernambuco**. 2010. Dissertação (Mestrado) –FGV, Rio de Janeiro, 2010. 111 f. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7763/CL%C3%81UDIA%20SANTANA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

SANTANA, POLIANA M. F. RODRIGUES DE. **Sistema de Controle Interno**: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão. 2013. 158 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Lavras, Lavras. 2013. Disponível em: <http://repositorio.ufla.br/jspui/bitstream/1/1011/1/DISSERTACAO_Sistema%20de%20Controle%20Interno....pdf>. Acesso em 15 mai. 2017.

SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo. RAMOS, Rosemeire da Silva Cardoso. MATEUS, Wilson Roberto. **Aspectos da Inelegibilidade por Rejeição de Contas**. Disponível em: <<https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/aspectos-da-inelegibilidade-por-rejeicao-de-contas.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2016.

Secretaria Municipal de Planejamento. RIDE. Disponível em: <<http://sempplan.teresina.pi.gov.br/ride-teresina/>>. Acesso em 10 jan de 2017.

SILVA, Guilherme de Abreu e. O controle externo da administração pública. **Revista Âmbito Jurídico** Nº 124 - Ano XVII - MAIO/2014 - ISSN - 1518-0360.

SILVA, Luis Antônio, CASTRO, Marcos José. **Controle das Contas Públicas**. Disponível em: <<http://www.governancamunicipal.sp.gov.br/conteudo/arquivos/Controle%20das%20Contas%20Publicas.pdf>>. Acessado em 8 de janeiro de 2016.

SILVA, Natali Matias. **Princípio da Legalidade Administrativa e sua concepção atual**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/pdf/cj040124.pdf>. Acessado em 20 mar. 2017.

SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

TEIXEIRA, Vilmar Agapito. **O controle da corrupção**: desafios e oportunidades para o TCU 2005/13512. Disponível em: <http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/trabalhos_academicos_TCU/biblioteca_digital/o_controle_da_corrupcao_desafios_e_oportunidades_para_o_.pdf>. Acessado em 14 de ago. de 2016.

Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Comunicado SDG nº 16/2005. Municípios - 5 (cinco) anos de Lei de Responsabilidade Fiscal – Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e a avaliação de um mandato governamental. Disponível em: <http://www.tce.sp.gov.br/fiscalizacao/audesp/relatorio-lrf-2000-2004.pdf>. Acesso em: 25 out. 2015.

Tribunal de Contas do Estado do Piauí. Disponível em: <www.tce.pi.gov.br> Acesso em 10 set. 2016.

ANEXOS

ANEXO 1

Quadro 1 – Caracterização dos Municípios para a rolagem dos dados ano 2012.

| Município | Gestor | Julgamento das contas | População | Recursos humanos qualificados | Órgão de controle interno |
|------------------|---------------------------------|------------------------------|------------------|--------------------------------------|----------------------------------|
| Altos | José Batista Fonseca | Irregular (0) | 39625 | 1 | 1 |
| Benedictinos | Aarão Cruz Mendes | Aprovada com ressalvas (1) | 10021 | 1 | 1 |
| Coivaras | Francisco Freire Furtado | Irregular (0) | 3916 | 0 | 0 |
| Curralinhos | Ronaldo Campelo dos Santos | Irregular (0) | 4318 | 0 | 0 |
| Demerval Lobão | Geraldo Amâncio Guedes Júnior | Irregular (0) | 13526 | 1 | 1 |
| José de Freitas | Ricardo da Silva Camarço | Aprovada com ressalvas (1) | 38169 | 1 | 1 |
| Lagoa Alegre | Gesimar Neves Borges | Irregular (0) | 8290 | 0 | 0 |
| Lagoa do Piauí | Matias Barbosa de Miranda Neto | Aprovada com ressalvas (1) | 3963 | 0 | 0 |
| Miguel Leão | Bismarck Santos de Área Leão | Aprovada com ressalvas (1) | 1239 | 0 | 0 |
| Monsenhor Gil | José Medeiros de Noronha Pessoa | Aprovada com ressalvas (1) | 10410 | 1 | 1 |
| Nazária | Francisco Ubaldo Nogueira | Aprovada com ressalvas (1) | 8330 | 0 | 0 |
| Teresina | Elmano Ferrer de Almeida | Aprovada com ressalvas (1) | 840600 | 1 | 1 |
| União | José Barros Sobrinho | Irregular (0) | 42654 | 1 | 1 |

ANEXO - 2

Quadro 2 – Quadro para a rolagem das variáveis

| Município | Julgamento das contas | População | Recursos humanos qualificados | Órgão de controle interno |
|------------------|------------------------------|------------------|--------------------------------------|----------------------------------|
| 1 | 0 | 39625 | 1 | 1 |
| 2 | 1 | 10021 | 1 | 1 |
| 3 | 0 | 3916 | 0 | 0 |
| 4 | 0 | 4318 | 0 | 0 |
| 5 | 0 | 13526 | 1 | 1 |
| 6 | 1 | 38169 | 1 | 1 |
| 7 | 0 | 8290 | 0 | 0 |
| 8 | 1 | 3963 | 0 | 0 |
| 9 | 1 | 1239 | 0 | 0 |
| 10 | 1 | 10410 | 1 | 1 |
| 11 | 1 | 8330 | 0 | 0 |
| 12 | 1 | 840600 | 1 | 1 |
| 13 | 0 | 42654 | 1 | 1 |

APÊNDICE

APÊNDICE – 1**Requerimento ao Tribunal de Contas do Estado do Piauí****Recibo de Protocolo Provisório:**

Número do Protocolo: **008983/2016**
Número do Ofício: **S/N**
Ano do Ofício: **2016**
Usuário: **LAIS PEREIRA DOS ANJOS**
Município: **NÃO ESPECIFICADO**
Unidade Gestora: **PARTICULAR**
Tipo de Entrada: **Documento**
Data de entrada no protocolo: **03/05/2016 12:06:53**
Data de emissão do relatório: **03/05/2016 12:07:07**
Meio de Entrega: **Guichê**

Assunto: **Solicita resultado das Contas Publicas relativo ao ano de 2013 dos Municípios em anexo.**
Observações:

Eu, **ELIZIANE DE CARVALHO BARROSO**, CPF nº 627.218.793-91, RG nº 1.346.467 SSP-PI, Brasileira, Casada, Contadora, Residente e domiciliada na Rua Major Benjamin do Rego Montelro, 4644, Santa Isabel, Teresina - Piauí, venho por meio deste, solicitar ao **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PIAUÍ - TCE - PI**, o resultado do julgamento das contas públicas relativo ao **ANO de 2013** dos seguintes municípios:

| MUNICIPIO | APROVADO/REPROVADO |
|-----------------|--------------------|
| ALTOS | |
| BENEDITINOS | |
| COIVARAS | |
| CURRALINHOS | |
| DEMERVAL LOBÃO | |
| JOSÉ DE FREITAS | |
| LAGOA ALEGRE | |
| LAGOA DO PIAUÍ | |
| MIGUEL LEÃO | |
| MONSENHOR GIL | |
| TERESINA | |
| UNIÃO | |

O Objetivo é executar um trabalho acadêmico em nível de **MESTRADO** pelo **CENTRO DE FORMAÇÃO ESTUDOS E PESQUISAS - FORUM** em parceria com a **ISG - Escola de Gestão**, sob a orientação do **Professor Doutor ALVARO LOPES DIAS**.

TERESINA, 28 DE ABRIL DE 2016.


Eliziane de Carvalho Barroso
 Email: eliz786@hotmail.com
 Telefone: (86) 99971-8611

APÊNDICE – 2

ASSOCIAÇÃO PIAUIENSE DE MUNICIPIOS - APPM

Eu, **ELIZIANE DE CARVALHO BARROSO**, CPF nº 627.218.793-91, RG nº 1.346.467 SSP-PI, Brasileira, Casada, Contadora, Residente e domiciliada na Rua Major Benjamin do Rego Monteiro, 4644, Santa Isabel, Teresina – Piauí, venho por meio deste, solicitar a **ASSOCIAÇÃO PIAUIENSE DE MUNICIPIOS - APPM – PI**, o resultado do julgamento das contas públicas relativo ao **ANO de 2013** dos seguintes municípios:

| MUNICIPIO | APROVADO/REPROVADO |
|-----------------|--------------------|
| ALTOS | |
| BENEDITINOS | |
| COIVARAS | |
| CURRALINHOS | |
| DEMERVAL LOBÃO | |
| JOSÉ DE FREITAS | |
| LAGOA ALEGRE | |
| LAGOA DO PIAUÍ | |
| MIGUEL LEÃO | |
| MONSENHOR GIL | |
| TERESINA | |
| UNIÃO | |

O Objetivo é executar um trabalho acadêmico em nível de **MESTRADO** pelo **CENTRO DE FORMAÇÃO ESTUDOS E PESQUISAS – FORUM** em parceria com a **ISG – Escola de Gestão**, sob a orientação do **Professor Doutor ALVARO LOPES DIAS**.

TERESINA, 28 DE ABRIL DE 2016.

Eliziane de Carvalho Barroso

Eliziane de Carvalho Barroso
Email: eliz786@hotmail.com
Telefone: (86) 99971-8611



RESPOSTA AO REQUERIMENTO SOBRE JULGAMENTO DE CONTAS

Debora Rufino <deboraappm@gmail.com>

qui 05/05/2016 13:17

Para: eliz786@hotmail.com <eliz786@hotmail.com>;

Senhora

Eliziane de Carvalho Barroso

Em resposta a solicitação de V.Sa., vimos informar que esta Associação Piauiense de Municípios-APPM, não dispõe das informações solicitadas; orientamos procurar o Tribunal de Contas do Estado do Piauí-TCE, que é o órgão responsável no que se refere ao julgamento de contas municipais.

Atenciosamente,

Arinaldo Leal

Presidente da APPM

APÊNDICE – 3**Requerimento ao Tribunal de Contas do Estado do Piauí****Recibo de Protocolo Provisório:**

Número do Protocolo: **009950/2016**
Número do Ofício: **s/nº**
Ano do Ofício: **2016**
Usuário: **ARMANDO DE OLIVEIRA CARVALHO**
Município: **NÃO ESPECIFICADO**
Unidade Gestora: **PARTICULAR**
Tipo de Entrada: **Documento**
Data de entrada no protocolo: **17/05/2016 09:23:16**
Data de emissão do relatório: **17/05/2016 09:23:22**
Meio de Entrega: **Guichê**

Assunto: **Solicita resultado do julgamento das contas ref. ao exercício de 2010 dos municípios em anexo - Solicitante : Eliziane de Carvalho Barroso.**

Observações: